



Uit

NORGES
ARKTISKE
UNIVERSITET

Det juridiske fakultet

Gjennomskjæring av lån til egenkapital i skatteretten

Terje D Jacobsen

Masteroppgave i Rettsvitenskap desember 2017



Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	1
1.1	Innledning.....	1
1.2	Fritaksmodellen	2
2	Gjennomskjæringsreglene.....	4
2.1	Utvikling.....	4
2.1.1	Lovfestet rett, historisk utvikling av gjennomskjæringsreglene	4
2.2	Ulovfestet rett, historisk utvikling av gjennomskjæringsreglene	7
2.3	Skatteloven § 13-1	11
2.3.1	Vilkår 1: Direkte eller indirekte interessefellesskap	13
2.3.2	Vilkår 2: Formue / inntektsreduksjon.....	21
2.3.3	Vilkår 3: Årsakssammenheng	30
2.4	Ulovfestet omgjøring	38
2.4.1	Grunnvilkår	38
2.4.2	Totalvurdering.....	41
3	Rettspraksis	45
3.1	Innledning.....	46
3.1.1	Dom 1; Statoil – Angola dommen.....	46
3.1.2	Dom 2; Telecomputing dommen.....	48
3.1.3	Dom 3; IKEA dommen	50
3.1.4	Dom 4; Rauma dommen	53
3.2	Sammendrag	54
4	Oppsummering	Feil! Bokmerke er ikke definert.
4.1	Oppsummering / sammendrag.....	55
	Kildeliste	56

1 Innledning

1.1 Innledning

Kunnskapsinteressen i denne oppgaven er skillet mellom egenkapital og lån ved omgåelse av skattereglene. Dersom den skattemessige behandlingen av lån og egenkapital var lik så var ikke skillet mellom disse to klassifiseringene av interesse. Reglene for behandlingen av lån og egenkapital er i skatteretten imidlertid ulik og det er dette som gjør klassifiseringen viktig. Dette vil bli behandlet nærmere under pkt 1.2 Fritaksmodellen.

Det tas utgangspunkt i forholdet mellom to selskap der det skjer en kapitaltilførsel fra A (morselskap) til B (datterselskap), og hvor rettsspørsmålet er om dette skal anses som lån eller egenkapital. Poenget her er at hvis kapitaltilførselen kan kategoriseres som lån er muligheten for skattemessige fradrag større. Dette gjelder spesielt ved tap.

Emnet for denne oppgaven er skattemyndighetenes kompetanse til gjennomskjæring av lån til egenkapital. Det vil si at kapitaltilførselen ved skattemyndighetenes gjennomskjæring regnes som egenkapital og ikke som lån slik skattyter har krevd ved ligningen av selskapet.

Rettsvirkningen ved gjennomskjæring er altså at likningen for skattyter endres til ugunst for denne. Jeg skal undersøke vilkårene for gjennomskjæring etter sktl § 13-1¹ og de ulovfestede reglene om gjennomskjæring. Som antydnet er gjennomskjæringsreglenes formål å hindre omgåelser av de norske skatteregler ved at selskap får større skattemessige fradrag enn disse har rett til, jf. eksempelvis sktl. § 6-40 om rentefradrag.

Formålet med oppgaven er å undersøke vilkårene for gjennomskjæring og terskelen for når skattemyndighetene kan bruke lovfestet og ulovfestet gjennomskjæring. Jeg ønsker også å belyse den historiske utviklingen vedrørende gjennomskjæring i norsk rett. Hovedformålet er imidlertid å undersøke vilkårene for at gjennomskjæring etter de nevnte primære rettsgrunnlag kan anvendes. Herunder skal belyses om det i rettspraksis har funnet sted en rettsutvikling vedrørende fortolkningen av gjennomskjæringsreglene.

¹ LOV-1999-03-26-14, Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Oppgaven avgrenses mot lån fra personlig skattyter til selskap. Det vil altså bare være forhold mellom juridiske personer som undersøkes (morselskap-datterselskap). Dette betyr også at aksjonærmodellen ikke behandles. Videre avgrenses mot sktl §§ 10-1 – 10-5 om konsernbidrag selv om disse kan være relevante i forhold til lån / egenkapital. Det avgrenses også mot skatteavtaler.

Jeg tilføyer for ordens skyld at Norge har inngått et betydelig antall skatteavtaler med andre nasjoner². Disse er inngått for å unngå dobbeltbeskatning og skatteunndragelse.³ De fleste skatteavtalene følger i stor grad OECDs⁴ mønsterskatteavtale. Skatteavtalene kan ha betydning ved vurdering av anvendelse av sktl § 13-1 på flernasjonale foretak (FNF) som skattlegges i Norge.

Oppgaven består av fire kapitler. Kapittel 1 er en innledning. I kapittel 2 undersøker jeg gjennomskjæringsreglene ved bruk av alminnelig juridisk metode. I kapittel 3 ser jeg nærmere på høyesterettspraksis. I kapittel 4 gjøres en oppsummering / sammendrag.

1.2 Fritaksmodellen

For å fremheve den skattemessige forskjellen på behandlingen av lån og egenkapital velger jeg å redegjøre litt om fritaksmodellen før jeg går over til kapittel 2.

Denne modellen er sentral da den avgrenser fradragsretten for morselskap, i mor - datter forhold, men også i datter – datter forhold, jf. sktl § 2-38. Fra 2004 ble det gjort en endring i sktl § 2-38 som gir grunnlaget for fritaksmodellen. Det følger av sktl § 2-38 at en rekke selskaper (subjektsiden) ikke har skatteplikt på deler av inntektene (objektsiden). Det er også en forutsetning at selskapene er nærstående, dette fremgår av sktl § 2-38 4.ledd. Hvilke

² <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

³ <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

⁴ OECD - The Organisation for Economic Co-operation and Development, Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (www.OECD.org).

skatteyttere dette gjelder kommer frem under sktl § 2-38 1.ledd jf. sktl § 2-2. Videre i denne beskrivelsen har jeg valgt å begrense den omfattende listen til å bare gjelde aksjeselskaper. Det følger videre av sktl § 2-38 2.ledd hvilke inntekter som kommer under fritaket. Jeg vil under vise med et eksempel hva som kan være virkningen av fritaksmodellen.

En typisk situasjon der sktl § 2-38 vil kunne komme til anvendelse illustrerer jeg slik;

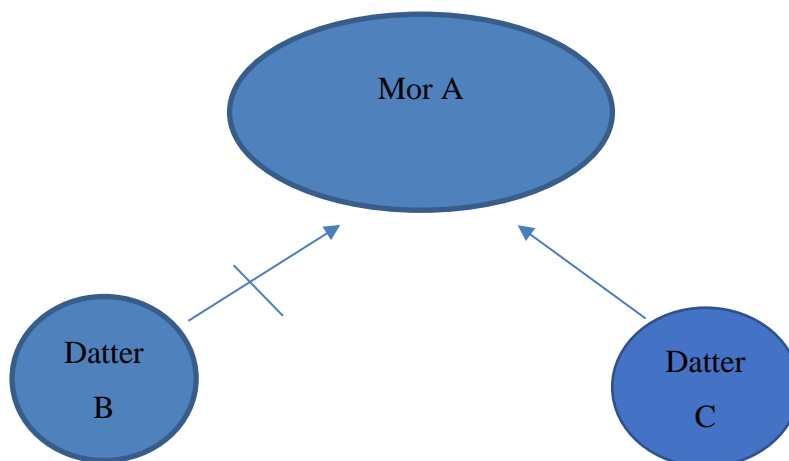


Fig 1

For å forenkle modellen så er Mor A, 100 % eier av Datter B og 100 % eier av Datter C. Dette gir oss et lite konsern. Jeg velger her å benytte aksjeutbytte som eksempel, men kommer under til kjernen av problemstillingen i oppgaven mellom egenkapital og lån.

I fig 1 vil fritaksmodellen tilsi at det eksempelvis kan gis aksjeutbytte fra Datter B til Mor A uten at dette utløser beskatning, det samme fra Datter C, jf. sktl § 2-38 2.ledd.

Det er når det gjelder realisasjon av aksjer at poenget med spørsmålet i oppgaven fremkommer. Hva med tap ved realisasjon? I fig 1 har jeg vist dette ved å «kutte» pilen mellom Datter B og Mor A. Den kapitaloverførselen som har funnet sted fra Mor A til Datter B, som kan være bare aksjekapitalen, men der også etterfulgt kapital overføringer anses å være egenkapital (eks aksjekapital) og Datter B går konkurs så vil Mor A ikke få fradrag i skatten for tapet. Dersom Mor A derimot har overført kapital som lån så vil Mor A få skattefradrag for tapet (endelig konstatert) på lånet.

Der det er saker mellom skattemyndigheten og selskap om det er lån eller egenkapital så er det ofte her uenigheten står, dette kommer jeg tilbake til ved gjennomgang av noen dommer i kapittel tre. Modellen i fig 1 er den enkleste en kan få. Kreativiteten er stor og i komplekse konsern, ikke minst internasjonale, så er ikke fritaksmodellen like lett å følge. Som eksempel nevnes omorganiseringer i konsern, flytting av tap i konsernet (særlig internasjonale konsern), dette kommer jeg også tilbake til i kapittel tre.

Det presiseres at innenfor norsk rett så må eksempelvis utbytte være lovlig, jf. sktl § 10-11 2.ledd, er det ikke det kommer ikke fritaksmodellen til anvendelse da vil det være helt andre skatteregler som skal benyttes.

2 Gjennomskjæringsreglene

2.1 Utvikling

2.1.1 Lovfestet rett, historisk utvikling av gjennomskjæringsreglene

Jeg mener det er viktig å ha med seg noe av den historiske utviklingen som har vært innen lovfestet rett på gjennomskjæringsområdet. Dette fordi det er endringer som har skjedd som også har påvirket vilkårene for gjennomskjæring og fordi det er et betydelig antall dommer fra Høyesterett som er avsagt etter lov før skatteloven av 1999 som fortsatt er relevante.

Det har vært en utvikling innen oppgavens tema i skatteretten i Norge gjennom flere år. Jeg går her ikke lenger tilbake enn skatteloven fra 1911⁵ (heretter sktl 1911). I forhold til denne oppgaven så er sktl 1911 § 54 en sentral paragraf og denne vil det bli vist til flere ganger i det videre materialet.

⁵ LOV 1911-08-18-8 Skatteloven

Internasjonal handel foregikk selvfølgelig før denne tid også, men av plasshensyn går jeg ikke lenger tilbake i tid ved lov henvisning enn 1911. Som sjøfartsnasjon har Norge drevet med internasjonal handel i lang tid før skatteloven av 1911.

I forarbeidene til den nye skatteloven av 1999 er det med få ord beskrevet godt utviklingen innene skatteretten i Norge de senere år i Ot.prp.nr 86 (1997-1998).⁶

«Den sterke utviklingen på skatteområdet har ført til at skatteloven av 1911 er blitt svært omfattende og lite oversiktlig.»⁷

Beskrivelsen karakteriserer godt kompleksiteten på skatteområdet, der gjennomskjæring utgjør en liten del. Hovedformålet var at skattereglene skulle få en enklere og mer oversiktlig form. Reglene har etter mitt skjønn ikke blitt enklere, men skatteloven har blitt enklere og har en mer oversiktlig utformet⁸.

Kompleksiteten i skatteloven og tilhørende lover og forskrifter får videre en enkel beskrivelse i samme proposisjon, denne beskriver også litt om utviklingen i samfunnet som også påvirker skatteområdet⁹.

I forhold til sktl 1911 § 54 fremkommer det i Ot.prp.nr 86 (1997-1998) 7.13 Kapittel 13 «Skjønnsfastsettelse av formue og inntekt ved interessefellesskap» har en formulering; *«Bestemmelsen i § 13-1 kan ses på som en presisering av skattelovens alminnelige regler om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue»*. Det presiseres videre i proposisjonen at sktl § 13-1 er en videreføring av og det beskrives her at dette er en av flere «omgåelses- eller gjennomskjæringsregel», der det viktigste er å komme frem til transaksjonens reelle intensjon/hensikt. Her vil det si om transaksjonen har en verdi utover den skattemessige.¹⁰

⁶ Ot.prp.nr 86 (1997-1998) s.6

⁷ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 6. Dette gjelder også særlovgivningen.

⁸ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 6

⁹ Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 6

¹⁰ Det er viktig å ha med at den lovfestede rett i sktl § 13-1 ikke trenger subjektiv hensikt slik den ulovfestede omgåelsesnormen trenger

Med virkning fra 01.01.2008 fikk vi en vesentlig endring i lov 26. mars 1999 nr. 14 skatteloven § 13-1. Dette skjedde ved endringer i 2. ledd og tilføyelse av et nytt 4. ledd. I forarbeidene til disse endringene i Ot.prp. nr. 62. (2006-2007) er det beskrevet godt om Norges tilpasning i skattelovgivning til OECDs¹¹ retningslinjer. I proposisjonen er kap 4 og 5 er sentral i forhold til denne endringen¹².

Den norske lovgivningen for beskatningen av flernasjonale foretak (heretter FNF)¹³ har etter hvert tatt inn mange av de retningslinjer som OECD har anbefalt. Dette er også en dynamisk utvikling som sannsynligvis vil fortsette. Det er allerede innarbeidet deler av OECDs retningslinjer i norsk lov¹⁴. Det ligger også endringer ute til høring som vil kunne endre lover, jf. avsnittet over, ytterligere i retning å ta inn retningslinjer anbefalt av OECD. Disse endringene er viktige for vurdering av eksempelvis armlengdeprinsippet. Armlengdeprinsippet er sentralt i forhold til å vurdere lån / egenkapital.

Norge har i dag inngått et omfattende antall skatteavtaler¹⁵. Dette er avtaler fremforhandlet mellom Norge og det enkelte land dette gjelder. Det vises til oversikten på internettssidene til regjeringen.¹⁶ De fleste skatteavtalene Norge har i dag er etter OECDs mønsterskatteavtale¹⁷, skatteavtaler er ikke grunnlag for tolkning i denne oppgaven.

En sentral faktor for beskatning av FNF er informasjonsutveksling. I forskrift om land-for-land (heretter LLR) rapportering utløpt¹⁸. Hovedformålet med LLR er å kunne få informasjon om FNFs skatteplanlegging. Det sentrale er at selskapene må vise inntekter og kostnader i de landene de opererer i, samt at de må vise sin økonomiske tilstedeværelse. Disse reglene er ment å skulle redusere FNFs kreative skatteplanlegging for å redusere skatt (skatteomgåelse).

¹¹ OECD - The Organisation for Economic Co-operation and Development, www.oecd.org. Disse retningslinjene finnes på;
https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/ud/vedlegg/handelspolitikk/oecd/kontaktpunktet/oecd_retningslinjer_no.pdf

¹² Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) kap 4 og kap 5

¹³ Flernasjonale foretak er en betegnelse som benyttes av

¹⁴ Eks, sktl § 13-1

¹⁵ Skatteavtalene: <https://www.regjeringen.no/no/dep/fin/org/avdelinger/sl/ssu/id445836/>

¹⁶ Skatteavtalene: <https://www.regjeringen.no/no/dep/fin/org/avdelinger/sl/ssu/id445836/>

¹⁷ OECD Model Tax Treaty

¹⁸ Endring i forskriften hadde en høringsfrist som utløp 25.11.2016

Dette er et viktig bidrag til informasjonsutveksling, eller opplysningsplikt. Dette vil gi viktig informasjon i forhold til å se på finansiering av selskap (lån / egenkapital). Dette kan eksempelvis være der norske selskap finansieres fra utenlandsk mor til lånebetingelser som gjør at resultatet «flyttes» fra Norge (ikke markedsmessige vilkår / armlengdeprinsippet).

Med virkning fra inntektsåret 2014 er det innført en ny paragraf i skatteloven, sktl § 6-41, denne setter en grense (sjablongmessig) for rentefradrag der det er interessefelleskap. Denne kommenteres ikke nærmere her, men vil være viktig for å sette et «tak» på rentefradraget. Denne paragrafen vil jeg anta får betydning på klassifiseringen mellom lån og egenkapital da den vil kunne redusere det skattemessige fradraget i låneforhold.¹⁹

Med virkning fra 06.10.2004 fikk vi sktl§ 14-90, denne paragrafen gjord at det ble slutt på å «kjøpe» tomme selskap som kun hadde et skattemessig fremførbart underskudd, eller annen gunstig skatteposisjon. Det må være en eller annen substans eller dokumenterbar immateriell eiendel (eks merkenavn) for at skatteposisjonen skal kunne nyttig gjøres, denne kommenteres heller ikke nærmere her.

2.2 Ulovfestet rett, historisk utvikling av gjennomskjæringsreglene

Jeg velger å ta med noe om den historiske utviklingen på ulovfestet rett da jeg mener endringen i ord bruk og vilkår er viktig. Dette da det også her er dommer fra Høyesterett som er relevante i dag som er avsagt på tidligere tolkninger av ulovfestet rett. Det er viktig å få frem endringen (også innføring av nye ord/begreper) av sentrale ord som vektlegges ved vurderingen av om ulovfestet rett kan anvendes. Historikken viser også vanskelighetene (usikkerheten) som har vært på dette området.

Gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag har en snart 100 år lang historie. Det har skjedd en utvikling fra ca. 1920, og frem til dagens anvendelse av ulovfestet rett innen skatteretten.

¹⁹ Dette er en forholdsvis ny paragraf og den er ikke prøvd for Høyesterett, det er kun vist til at denne kunne fått betydning i IKEA dommen (pkt 3.1.3, dom 3, nedenfor)

Startpunktet var skatteloven 1911 og dennes § 54, og de tolkninger / vurderinger som ble gjort i rettssystemet. Det har skjedd en gradvis utvikling av ulovfestet rett fra 1920 og fremover, men den ulovfestet gjennomskjæringsregel ble særlig utviklet fra 1960 tallet.

På 1960 tallet begynner Høyesterett å bruke uttrykket «økonomiske realitet», dette kom til uttrykk i dommen Rt-1961-1195 Kollbjørg²⁰ der Høyesterett skriver, «Spørsmålet blir da om den sammenslutning som vi her har for oss, i den nevnte henseende innebar en realitet, eller om radiofabrikken i virkeligheten var et «dødt» eller «tomt» selskap da fusjonen fant sted»²¹. Formuleringen her må være ment å bety en annen økonomisk realitet enn bare den skattemessige. Under saksforhold beskrives det, «Det har her ikke foregått noe annet enn en opptagelse av et «dødt» selskap i et «levende», og den økonomiske realitet er at det har foregått en likvidasjon. Men dette kan ikke få skattemessige konsekvenser fordi det er gjort bare av skattemessige grunner»²², se beskrivelsen over av sktl § 14-90 som eksempel for anvendelse av dagens regler. I dommen bruker Høyesterett ordet «bare» for å understreke at det ikke var noen forretningsmessige grunner til transaksjonen. Dette er et markant skille og det kan virke som det kom med Kåre Kvisli sin bok fra 1962, «Innføring i skatterett»²³ der han skriver; «Det er en tvilsom sak å prøve å trekke bestemte retningslinjer ut av det foreliggende doms materiale. Det vil neppe i noen tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttet ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi mht. økonomiske realiteter, vil de skatterettslig ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige».

Her fremkommer det et krav om «egenverdi», dette viser til at en transaksjon må ha en egenverdi utover den skattemessige verdien. Dette kravet viste Høyesterett at de fulgte i bla. Vestlandske Vassdrag dommen²⁴ i 1966 der det skrives;

²⁰ Rt-1961-1195 Kollbjørg, s. 1197

²¹ Kjøp av tomme selskap som kun har en skatteposisjon er i dag begrenset gjennom sktl § 14-90. Det ble ved innføringen av dagens sktl § 14-90 i realiteten satt en stopper for kjøp av selskap som kun har en gunstig skatteposisjon (typisk skattemessig fremførbart tap)

²² Rt-1961-1195 Kollbjørg, s. 1203 - 1204

²³ Kåre Kvisli, Innføring i skatterett, 1962 s.109

²⁴ Rt-1966-1189 Vestlandske Vassdrag, s. 1194

«Jeg viser i denne forbindelse også til følgende uttalelser i Kvisli: Innføring i skatteretten 109, som etter mitt syn er treffende».

Også i Astrup dommen av 1976 kommer egenverdi beskrivelsen som en verdi utover den skattemessige verdien, der det skrives;

«Transaksjonen kan ha et slikt innhold at den skattemessig sett må settes til side fordi den ikke har noen egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter utover skattespørsmålet.»²⁵

På denne tiden var det nødvendig å argumentere for mangel av egenverdi fra skattemyndighetene for at gjennomskjæring kunne finne sted. Det ble altså gjort en objektiv vurdering mellom skatterettslig og ikke skatterettslige resultat av transaksjonen/e.

Senere ble illojalitetsvilkåret trukket inn, dette stammer fra at en mente en transaksjon var illojal i forhold til skattelovens ånd dersom den gikk ut på å nyttiggjøre seg uforutsette hull i skattelovgivningen. Kjell Wolseth skriver, *«Saksforholdet i de dommene av denne art som jeg har omtalt bærer - etter min mening - objektivt sett preg av forsøk på en viss illojal utnyttelse av hull i skattelovene»²⁶*, hullene er «legitime», men ikke i skattelovens ånd.

Høyesterett brukte egenverdi kriteriet og illojalitetskriteriet som to kumulative vilkår. Dette kom også frem i Ot.prp. nr 16 (1991-92)²⁷. Her beskriver proposisjonen vanskeligheten med å sammenfatte vilkårene for gjennomskjæring slik denne har fremkommet gjennom praksis. Det er etter mitt skjønn en klar beskrivelse av et område (gjennomskjæring) der det er stor usikkerhet om hva vilkårene er og hva som eventuelt ligger i disse. Det legges også vekt på at den skattemessige virkningen er ikke nok dersom det også er et «samspill» med øvrige forhold, som kan summeres med forretningsmessige forhold (proposisjonen er mer detaljert i sin beskrivelse). Det benyttes imidlertid ordene egenverdi (utover skattebesparelse) og illojal eller urimelig. Her er det valgt ordet urimelig som er noe «svakere» enn illojalt, og favner etter mitt skjønn videre enn illojalitet.

²⁵ Rt-1976-302 Astrup

²⁶ Kjell Woldseth, Ligningsmyndighetene og domstolene, UTV. 1968 s. 767

²⁷ Ot.prp. nr 16 (1991-92) s. 42

Etter den tid har det funnet sted reformuleringer i Høyesterett. Som det fremgår over er den ulovfestede gjennomskjæring fremkommet primært gjennom domstolene, men den har også kommet gjennom sedvane. Når det gjelder domstolene så er det også her i første rekke Høyesterett som har utformet den ulovfestede gjennomskjæringsrett på skatterettsområdet slik som den er i dag, dette kommer jeg tilbake til senere i kapittel 2, pkt 2.4 under. Den usikkerhet som kommer frem i proposisjonen²⁸ om hvor enstydig vilkårene er og hvordan disse skal forstås forteller også mye om Høyesterett sin «usikkerhet» på området ulovfestede gjennomskjæring. Det er også noen som hevder at de ulovfestede gjennomskjæringsreglene er utformet bare gjennom rettspraksis og juridisk teori, se eks Rt-2006-1232 avsnitt 47 dommer Skoghøy sin formulering;

«Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består - slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år - av et grunnvilkår og en totalvurdering».

I Rt-2007-209 (Hex), avsnitt 37²⁹, bekreftes denne formuleringen som er beskrevet i Rt-2006-1232 avsnitt 47, men denne dommen går noe lengre i å beskrive grunnvilkåret og totalvurderingen;

«Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen».

Grunnvilkår og totalvurdering kommer jeg tilbake til i pkt 2.4.1 og 2.4.2

Det er forsøkt flere ganger å få lovfeste omgåelsesnormen, se eksempelvis NOU 2016:5³⁰
«Omgåelsesregler, som regel lovfestede, finnes i de fleste land, og pkt. 5 gir en oversikt over

²⁸ Ot.prp. nr 16 (1991-92)²⁸ s. 42

²⁹ Rt-2007-209 Hex

³⁰ NOU 2016:5 Omgåelsesreglene i skatteretten

slike regler i noen utvalgte land samt i EU/EØS, og utviklingen av spørsmålet om omgåelsesregler og skatteavtaler i OECD presenteres også», NOU 2016:5 pkt 1.2.

Dette har imidlertid så langt ikke ført frem. Hvorfor Norge ikke har greid å komme frem til en lovfesting av nåværende ulovfestet gjennomskjæringsrett skal jeg her ikke ha en menung om, men det er et tankekors at mange av de land vi har skatteavtale med har lovfestet området som i Norge er ulovfestet.

2.3 Skatteloven § 13-1

Jeg vil her undersøke sktl § 13-1 som primært rettsgrunnlag for gjennomskjæring. Det vil si skattemyndighetenes kompetanse til omklassifisering av lån til egenkapital i konsernforhold (mor – datter, datter - datter) også i FNF³¹ der et eller flere selskaper skatter til Norge. Dette fordi lån ikke er tuftet på forretningsmessige vilkår, men interessefelleskap. Formålet med bestemmelsen er å *«motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skatteyter til en annen ved skjev prissetting»*³².

Det er tre kumulative vilkår for at denne paragrafen skal komme til anvendelse; interessefelleskap, inntekts-/formues reduksjon og årsakssammenheng. Vilrårene gjennomgås i nevnte rekkefølge nedenfor, vurderingen som gjøres for å se om ulovfestet rett kommer til anvendelse dersom lovfestet rett ikke kan anvendes (grunnvilkåret), kommer jeg til under punkt 2.4. Som det vil fremgå nedenfor ser domstolene (Høyesterett) vilrårene i noen tilfeller direkte i sammenheng uten å gå inn på det enkelte vilkår da disse mange ganger «henger tett sammen».

Ved gjennomgang av rettskildefaktorer som kan gi bidrag innen gjennomskjæring er Torstei Eckhoff sin inndeling av rettskilder i boken «Rettskildelære»³³ lagt til grunn. Da inndelingen

³¹ FNF – flernasjonale foretak, brukes i bla OECDs retningslinjer, det vil være skatteplikten til Norge det er snakk om selv om det er FNF

³² Ot.prp. nr 86 (1980-1981) pkt 7.13 s.75

³³ Torstein Eckhoff, Rettskildelære, 5. utg s. 23

her ikke er direkte tilpasset skatteretten så er også inndelingen av Fredrik Zimmer i «Lærebok i skatterett»³⁴ samt Ole Gjems-Onstad m.fl i «Norsk bedriftsskatterett»³⁵ også brukt.

Sktl § 13-1 første ledd lyder;

§ 13-1 *Interessefellesskap*

*(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.*³⁶

I den videre behandlingen er det viktig å ha med seg hva som er formålet med sktl § 13-1, som det fremgår under pkt 1.1 over. Dette er også presisert i Ot.prp. nr 86 (1980 – 1981) pkt 7.13³⁷. Sktl § 13-1 første ledd angir de materielle vilkårene for anvendelse av denne paragrafen i skatteloven, under gjennomgå disse.

Ved gjennomgangen av vilkårene vil det fremkomme at interessefellesskapet ofte fremkomme utenom transaksjonen/e som gjør at gjennomskjæring vurderes. Derfor fremstår gjennomgangen under noen ganger kanskje som noe generell og ikke direkte knyttet til vurderingen lån – egenkapital. Det er da viktig å ha med seg at interessefellesskapet kan være på grunn av eks. eierposisjon, men det er vilkårene ved kapitaltilførselen fra mor til datter som vil være gjenstand for selve gjennomskjæringen. Det er altså vilkårene ved kapitaltilførselen som er et resultat av interessefellesskapet og ikke markedsverdi (armlengdeprinsippet). Det vil derfor være de samme vurderinger som gjøres når det gjelder interessefellesskap selv om gjennomskjæringsgrunnlaget er vurdering av lån/egenkapital, varekost, administrasjonskostnadsfordeling mm.

³⁴ Fredrik Zimmer, Lærebok i skatterett 2014, 7. utg, kap 2 s. 48-87

³⁵ Ole Gjems-Onstad, Sanaz Ormaz Ferdowsi, Benn Folkvord og Eivind Furuset, Norsk Bedrifts-skatterett, 9. utg 2015

³⁶ Det presiseres at sktl § 13-1 er av dato 25.09.2017, dette vil si med alle de endringer som er med i loven fra 1999

³⁷ Ot.prp. nr 86 (1980 – 1981) pkt 7.13 s. 75

2.3.1 Villkår 1: Direkte eller indirekte interessefellesskap

Interessefellesskap er ikke nærmere definert i § 13-1³⁸. Skatteloven har definisjon av nærstående som bruker «betydelig eierinteresse» jf. sktl § 2-38 fjerde ledd bokstav a, og i konsern sammenheng i sktl § 10-4 «og morselskapet må eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet samt ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen», dette er reglene hentet ifbm konsernbidrag i skatteloven og her vises det til aksjelovene der det er brukt «bestemmende innflytelse».

Dette er veiledning i skatteloven, men det må ses mot hva som normalt forstås med interessefellesskap i næringsforhold. Videre kreves en nærmere undersøkelse av øvrige rettskilder for å klarlegge innholdet i dette vilkåret. Jeg vil først gå gjennom rettskildefaktorene og så vil jeg se på relevante innflytelsesgrunnlag og disses bidrag ved vurdering av første vilkår,

Forarbeidene

Som sagt er sktl § 13-1 en direkte videreføring av sktl 1911 § 54. Sistnevnte bestemmelse benytter betegnelsene å «være interessert i» og var begrenset til «person, selskap eller innretning». I 1918 ble også «interessefellesskap» tatt inn i lovteksten. Da det ble innført et nytt punktum for vare- og kraftpriser (tidlig armlengdeprinsipp). I 1981 fikk vi endringen til den ordlyden vi kjenner i dag³⁹. Ot.prp nr 26 (1980 – 81). Endringen i 1981 var kun ment å være en språklig endring siden ikke innhold «*Generelt vil en derfor bare foreslå en forenkling i bestemmelsens språklige utforming uten vesentlige endringer i dens materielle innhold*». ⁴⁰ I

³⁸ LOV-1997-06-13-44, Lov om aksjeselskap § 1-3, LOV-06-13-44, Lov om allmennaksjeselskap, Al § 1-3 andre ledd første setning «(2) Et aksjeselskap er et morselskap hvis det på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller selskapsandeler har bestemmende innflytelse over et annet selskap». Det er «bestemmende innflytelse» som er viktig.

³⁹ LOV-1981-05-29-29 Lov om endring i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (endringslov til skatteloven)

⁴⁰ Ot.prp.nr 26 (1980 – 1981) s. 57

Ot.prp nr 86 (1997 – 1998) er det presisert «Bestemmelsen er en videreføring av gjeldende skattelov § 54 første ledd»⁴¹.

«Interessefellesskapet må gi den ene en faktisk innflytelse over den annens disposisjoner på vesentlig samme måte som f.eks. en deltaker i et foretak».⁴² Det vises her også til aksjeloven og allmennaksjeloven § 1-3 «bestemmende innflytelse», se fotnote 38.

Her er det klare elementer fra dommen Rt-1925-363 (se nedenfor under rettspraksis). I dommen benyttes ordet interessefellesskap som kom inn i lovendringen i 1918 og det benyttes ordsom den «faktiske innflytelse», dette er nokså upresist, og det kommer ikke noe nærmere forklaring på hva dette innebærer. Det er imidlertid lett å tenke seg at det må være en reell innflytelse, som kan dokumenteres. Dette er imidlertid nokså uklart og gir grunnlag for mange tolkningsmuligheter. En får ikke mye hjelp i videre tekst;

«Innflytelsesgrunnlaget er i prinsippet likegyldig - det kan være eiendomsrett til en dominerende aksjepost, faktisk monopol på salg av råvarer eller energi, et utstrakt låne- eller kredittforhold mv.»⁴³, dette kommer jeg tilbake til under pkt «Eksempler på innflytelsesgrunnlag» lengre ned i oppgaven.

Rettspraksis

Her starter jeg med Rt-1925-363. Denne dommen har betydning for hvordan vi kan tolke interessefellesskap. I dommen er interessefellesskap nært knyttet til deltakerinteresse. Dette fremkommer også i Ot. prp.nr 26 (1980 – 81). Ordet «deltakerinteresse» er senere brukt i flere dommer og det er dette som til en viss grad blir avklart i dommen. I dommen som viser til Byskatteloven § 46.⁴⁴ I dommen fjerde avsnitt står det skrevet «Hovedspørsmålet er, som av byretten fremholdt, om Sem var interessert i Firmaet Chr. Munthe A/S paa væsentlig samme maate som en deltager». Høyesterett kom til at den i det vesentlige kunne «tiltræde» byretten i resultat. I byrettens dom heter det «Jeg finder ikke at de foreliggende oplysninger om appellants stilling er tilstrækkelige til, at man derav med sikkerhet kan slutte, at han er

⁴¹ Ot.prp. nr 86 (1997 – 1998) pkt 7.13

⁴² Ot.prp. nr 26 (1980 – 1981) pkt 9.1 merknad til § 54, jeg har tillatt meg å rette opp i skrivefeil.

⁴³ Ot.prp. nr 26 (1980 – 1981) pkt 9.1 § 54, innflytelsesgrunnlag blir utdypet under pkt 2.3.2 under.

⁴⁴ Byskatteloven § 46 1.ledd og Landskatteloven § 54 1.ledd var helt like. Disse to lovene ble slått sammen ved Lov av 14. mars 1975 nr. 5

interessert i selskapet Chr. Munthe A/S «væsentlig paa samme maate som en deltager». Det som her er av betydning er at byretten, tiltrådt av Høyesterett gjør en kobling mellom «interessert i» og «vesentlig på samme måte som en deltager». Et viktig moment i forhold til å vurdere interessefellesskap er også den formulering som kommer i dommen avsnitt 5, «Derimot kan den omstændighet, at en lønsmottager tillike er stor aksjonær i selskapet og derfor kan forutsættes at øve en dominerende indflydelse i selskapets anliggender, ikke i og for sig begrunde bestemmelsens anvendelse». Underforstått at det er mulig å være lønsmottaker og storaksjonær uten at byskatteloven § 46 1.ledd / landskatteloven § 54 1.ledd kan komme til anvendelse. Det er her ordet «kan» som er viktig, det er ingen selvfølge at bestemmelsene i de to lovene kommer til anvendelse⁴⁵.

Jeg har også valgt en dom fra lagmannsretten (selv om denne har «lavere» verdi enn Høyesterettsdom) fordi jeg mener denne gir en tydelig beskrivelse av hvordan en eierinteresse kan oppstå på annen måte enn ren brøkgregning. Dette gjør dommen på en god måte ved å vise til «bestemmende innflytelse». Dette er B-2014-19122 dom fra Borgarting lagmannsrett. Saken dreier seg om et salg fra et aksjeselskap til en aksjonær, der aksjeselskapet har et betydelig tap. Dette tapet førte selskapet opp i sin selvangivelse og gjorde således krav på skattemessig fradrag for tapet. Skattemyndighetene bestred dette og endret ligningen til at fradraget ikke skulle tilkjennes.

Selskapet hadde fire aksjonærer der kjøper av driftsmidlet kun eide 10 % av selskapet, men på grunn av inndeling i ulike aksjeklasser⁴⁶ hadde likevel aksjonær med 10 % eierandel styringen med selskapet. Selv om Stein Erik Hagen bare eide 10 % av aksjene, var han sikret bestemmende innflytelse gjennom oppdeling i nevnte aksjeklasser. Som det fremgår hadde Stein Erik Hagen sikret seg bestemmende innflytelse, dette tilsier at han hadde den faktiske bestemmelsen i selskapet⁴⁷.

⁴⁵ Her vil andre forhold komme inn ved vurderingen, eks styreplass, utøvelse av posisjon i generalforsamlingen mm

⁴⁶ Ikke uvanlig med A og B aksjer der bare A aksjene har stemmerett på generalforsamlingen, eller at A aksjene er tillagt flere stemmer enn B aksjene

⁴⁷ Lagmannsretten sier på side 13, syvende avsnitt under «Materielt grunnlag for å endre ligningen?», «Det er videre ubestridt at det er et interessefellesskap mellom Stein Erik Hagen og Canica AS». Denne formuleringen synes noe merkelig da nettopp dette er en av anførselene fra den ankende part.

Retten gjør ikke mer for å drøfte interessefellesskap da dette er konstatert gjennom at Stein Erik Hagen hadde «bestemmende innflytelse». Her har altså retten konkludert med at det foreligger interessefellesskap selv om den matematiske eierandelen er bare 10%, så er den reelle (bestemmende) innflytelsen vesentlig høyere⁴⁸. Etter mitt skjønn et godt eksempel på hvordan begrepet «bestemmende innflytelse» medfører interessefellesskap.

Skatte ABC 2016/17

Skatte ABC 2016/17 har også beskrevet interessefellesskap og her tas det utgangspunkt i rettsforholdet mellom partene: «Interessefellesskap vil foreligge når partene i et rettsforhold har felles interesse»⁴⁹. Det sies imidlertid i samme punkt at «I familieforetak vil det rettslige forhold ikke uten videre tre klart frem», noe som bare viser til at det er ikke alltid like enkelt å finne frem til «interessefellesskapet». Dette gjelder også i konsern der en i regnskapsloven § 1-4⁵⁰ opererer med begrepet «tilknyttet selskap», et selskap som ikke er datter, men der den regnskapspliktige har «betydelig innflytelse». Her benyttes altså ordet «betydelig» og ikke «bestemmende», da bestemmende tilsier datterselskap. Dette er ikke nevnt i Skatte ABC 2016/17 under pkt 7.2 (se fotnote 44), men utgjør etter mitt skjønn en utfordring i forhold til interessefellesskap.

Skatte ABC 2016/17 s. 1278 står det «Når selskap/foretak har transaksjoner som omfattes av reglene om oppgaveplikt og dokumentasjonsplikt, jf. sktfl § 8-11, vil det alltid foreligge interessefellesskap etter sktl § 13-1».⁵¹ Det vil være sktfl § 8-11 4.ledd som er av interesse når det gjelder vilkårene for når det er interessefellesskap, her er det mer enn 50% eierandel, direkte eller indirekte som er beregningen.

Litteratur

Det er i avsnittene over henvist til noe litteratur som beskriver litt om tema interessefellesskap. Det er forunderlig få bøker skrevet om et tema som er så aktuelt som

⁴⁸ Vedtektene til selskapet er ikke gjengitt i dommen og det fremgår ikke i dommen, men i punkt 2 i dommen heter det «Selv om Stein Erik Hagen bare eide 10 % av aksjene, var han sikret bestemmende innflytelse gjennom oppdeling i aksjeklasser»

⁴⁹ Skatte ABC 2016/17 s 1193 pkt 7.2

⁵⁰ LOV-1998-07-17-56 Lov om årsregnskap (Regnskapsloven)

⁵¹ Skatte ABC 2016/17 s 1278

skattemessig gjennomskjæring, der interessefellesskap er sentralt. Når det gjelder interessefellesskap er det for det meste vist til dommer fra Høyesterett. Det finnes som sagt få bøker som omhandler skattemessig gjennomskjæring eller skattemessig omgåelse, det er forskjellige meninger om ordbruken gjennomskjæring – omgåelse. Denne diskusjonen er det ikke plass til her. Her vil jeg bruke gjennomskjæring selv om gjennomskjæringen er det resultat som skattemyndighetene kan benytte der de mener at eks sktl § 13-1 kan anvendes.

Fredrik Zimmer skriver i boken «Lærebok i skatterett» under stikkordet interessefellesskap om internprising og legger til grunn konsern. Han skriver også om «..., at det norske selskapet må betale renter som overstiger markedsrenten,...»⁵², men han skriver ikke noe om problemstillingen rundt avklaring om det er interessefellesskap eller ikke, men det vil være unaturlig om ikke den høye renten er et resultat av interessefellesskap dersom en kunne få en bedre rente i det eksterne marked.

Ole Gjems-Onstad skriver i boken «Praktisk internasjonal skatterett og internprising» kapittel 6, pkt 6.4⁵³, «Vilkåret om interessefellesskap har typisk interesse hvor utenlandsk morselskap har finansiert norsk datterselskap fullt ut,...». Dette handler om tynn kapitalisering og ikke noe avklaring om det er interessefellesskap. I samme bok pkt 36.4.2 «Interessefellesskap», er det argumentasjon for at den «gamle» ordlyden «på vesentlig samme måte som en deltager» kan tillegges vekt da den nye ordlyden skulle være en videreføring av tidligere regler⁵⁴

Det er vist til litteratur tidligere i oppgaven og det vil bli vist til litteratur senere, det er som sagt to bøker som har gjennomskjæring og omgåelse som hovedtema og dette er, Einar Harboe, «Skattemessig gjennomskjæring», 2012 og Bettina Banoun, «Omgåelse av skattereglene», 2003.

Direkte – indirekte interessefellesskap

Det er et skille mellom direkte og indirekte interessefellesskap, men i forhold til gjennomskjæring er det det reelle interessefellesskapet som er av interesse. Om en har et forhold mellom mor – datter så vil dette være et direkte forhold mellom to parter. Dersom det

⁵² Fredrik Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utg, 2014 s. 397

⁵³ Ole Gjems-Onstad, Praktisk internasjonal skatterett og internprising, 1. utg 2013

⁵⁴ Ot.prp.nr 26 (1980-81) s. 66

er to døtre i konsernet så vil forholdet mellom døtrene ikke være et direkte forhold, det vil være forholdet til mor som gjør tilknytningen til interessefellesskap (indirekte).

Eksempler på innflytelsesgrunnlag

Jeg har under valgt ut noen tilfeller av innflytelsesgrunnlag⁵⁵. Innflytelsesgrunnlagene er med i vurderingskriteriene ved vurdering av interessefellesskap. Dette som et resultat av gjennomgangen over og er innflytelsesgrunnlag som jeg mener er relevante ved vurdering av første vilkår.

- a) Eierskap
- b) Kontroll
- c) Avtaler / avtaleforhold
- d) Debitor / kreditor

a) Eierskap

Den mest klassiske formen for interessefellesskap er nok gjennom eierskap. Dette vil si at gjennom sine eierandeler så er det interessefellesskap, den klassiske varianten her er mor datter i et konsern⁵⁶. «*Det typiske er at partene inngår i samme konsern*».⁵⁷

Det spørsmålet som ofte er stilt er om det inntreffer et automatisk eierskapsforhold i forhold til sktl § 13-1 når eierposten er over 50 %. Det vises her til det som står over under Skatte ABC 2016/17.

Det vil kunne være en rekke andre eierkonstellasjoner som kan være aktuelle der loven får anvendelse, men det gir ikke denne oppgaven plass til å skrive noe om. Det som er viktig er at det ene selskapet direkte eller indirekte skal ha en faktisk innflytelse.

b) Kontroll

⁵⁵ Innflytelsesgrunnlag, se Rt-1925-363, s 14 over

⁵⁶ Definisjon på konsern finner vi eksempelvis i Regnskapsloven § 1-3

⁵⁷ Ot.prp. nr.62 (2006 – 2007) s. 9

At en enhet har kontroll over en annen enhet (velger heretter selskap), kan gjøres på flere ulike måter. Det kan være i kombinasjon mellom flere typer kontroll selv om eierskap er mindre enn 50 %. Et godt eksempel kan være i forbindelse med generasjonsskifte der det kan opereres med eks A og B aksjer der det bare er A aksjene som har stemmerett på generalforsamlingen. Et godt eksempel på dette er LB-2014-19122 Canica AS (omtalt over), her eier Svein Erik Hagen «bare» 10 % av Canica AS, men han har den fulle kontroll.

At et selskap får plassert «sine» folk i sentrale posisjoner i det andre selskapet selv med en eierpost under 50 % kan også gi kontroll. Dette kan være at det er en stor eier, som likevel eier mindre enn 50 %, men får plassert «sine» folk som eksempelvis som styreleder, konsernsjef eller administrerende direktør (for å nevne noen). Disse stillingene er så sentrale at de kan medføre en «bestemmende innflytelse» i forhold til å ha kontroll på selskapet. Det vil også kunne være av betydning hvor kapitalen til selskapet kommer fra, desto mer spredt den er desto mindre kontroll for den enkelte og motsatt en kreditor stor kontroll (i ytterste konsekvens).

c) Avtaler / avtaleforhold

Allerede i sktl 1911 § 54 før lovendringen i 1981 hadde man ordlyden «leverandør, garant eller lignende», dette var (og er) typiske parter som vil ha avtaler seg imellom. Endringen av loven i 1981 medførte ingen realitetsendring, mer en revisjon av formuleringen, «*er langt på vei en videreføring av dagens gjennomskjæringsbestemmelse*». ⁵⁸

Det er ikke særlig tvil om at avtaler kan gi grunnlag til interessefellesskap, ifølge juridisk teori. Dette er beskrevet bla av Gjems - Onstad i Norsk bedriftsskatterett, «Familie- eller slektskapsforhold kan gi grunnlag for interessefellesskap, og også andre relasjoner som långiver, panthaver eller annen *avtalepartner*»(min utheving i kursiv). ⁵⁹ Om en ser på formuleringen som står i Skatte ABC 2016/17. «*Interessefellesskap vil foreligge når partene i et rettsforhold har felles interesse*». ⁶⁰ Det fremgår ikke noe videre hva som ligger i ordet interesse, slik at dette ligger nokså åpent til fortolkning. Interesse slik dette ble formulert i,

⁵⁸ Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s. 66

⁵⁹ Ole Gjems-Onstad, Sanaz Ormaz Ferdowsi, Benn Folkvord og Eivind Furuset, Norsk Bedrifts-skatterett, 9. utg 2015 s. 1035

⁶⁰Skatte ABC 2016/17 s 1193 pkt 7.2

Rt-1925-363, er nok noe utvidet. Det er imidlertid ingen avklaring av ordet i Skatte ABC 2016/17. I sin bok «Skatt på inntekt», utvider Aarbakke kretsen av forhold som kan gi interessefellesskap gjennom avtale da han skriver, «*Men det kan også være et annet slags rettsforhold, f.eks. et låneforhold, et leieforhold, et arbeidsforhold mv.*».⁶¹

Under dette med avtale velger jeg også å ta inn aksjonæravtaler. Aksjonæravtaler er avtaler som er mellom to eller flere aksjonærer og som står «fritt» i forhold til vedtekter. Det vil være avtalerettslige forhold som gjelder når det gjelder slike avtaler.

d) Debitor / kreditor

Med debitor – kreditor mener jeg her kunde – leverandørforhold. Som leverandør er også leverandør av finansielle tjenester som eksempelvis bank, men det vil ikke være relevant her da dette vil være en ekstern leverandør.

Et annet eksempel kan være at en leverandør kommer inn med en liten eierpost hos kunden, men får «hånd» om styret gjerne ved valg av styreleder. Dette gjør at eierandelen i selskapet som er kunde ikke er stor, men i realiteten så har leverandøren kontroll over kunden (selskapet). Leverandøren trenger i realiteten ikke å eie noe av kundens selskap, men likevel ha kontroll. Dette kan være gjennom eksempelvis kredittordninger, pant og finansiering. Det er heller ikke uvanlig at det gjennom avtaler er klausuler på leveringskvalitet og tid som gjør at det oppstår et sterkt innflytelsesgrunnlag gjennom disse som gjør at det kan fremstå som et interessefellesskap. Leverandør kan også få «kontroll» med kunden ut fra at leverandør nærmest, eller er i en monopolsituasjon. Dette gir leverandøren en kontrollsituasjon som kan gi leverandøren «bestemmende» kontroll gjennom sin «levere / ikke levere» mulighet.

Oppsummering

Som gjennomgangen av første vilkår viser er det flere rettskildefaktorer som kan gi bidrag ved fortolkning av dette vilkåret. Høyesterettspraksis er en særlig tung rettskilde også her. En oppsummering av rettskildene over viser at det ikke er noe klar definisjon av begrepet interessefellesskap. Det fremgår av lovtekst, Høyesterettsdommer og litteratur at det er begrepet «bestemmende innflytelse» som er avgjørende for om det er interessefellesskap.

⁶¹ Magnus Aarbakke, Skatt på inntekt, 4.utg 1990 s. 366

Innflytelsesgrunnlag har jeg gjennomgått for å vise relevansen av disse ved vurdering av første vilkår

2.3.2 Vilkår 2: Formue / inntektsreduksjon

Dersom det ikke foreligger en formue- eller inntektsreduksjon så vil ikke sktl § 13-1 komme til anvendelse. Dette kommer av ordlyden «...*hvis skattyters formue eller inntekt er redusert*», det er altså en forutsetning for å kunne anvende denne paragrafen at det er en reell reduksjon av formue eller inntekt. «*I praksis er det kravet til formues- eller inntekts reduksjon som står i forgrunnen i saker om internprising*». ⁶² Det andre vilkåret i sktl § 13-1, byr på flere utfordringer, hva er formue, hva er inntekt og til hvilket tidspunkt skal den fastsettes?

En utfordring med formue/inntekts reduksjon er eierforholdet. Når dette er avklart er det verdsettelsen, som blir neste spørsmål. Som det ligger i lovteksten «formue eller inntekt er redusert», dette innebærer at det må være en reduksjon fra noe. Det som ofte er i rettssystemet er at det ved transaksjon/er så er det transaksjonsstørrelsen som det reageres på, dette kommer tydelig frem ved eksempelvis lån gitt med null rente. Det er en utfordring at det ofte er vesentlig forskjell mellom skattemessig og regnskapsmessig verdi. Dette fordi en formues- eller inntektsreduksjon sjelden kommer på samme tid skattemessig som regnskapsmessig. Dette skyldes to forskjellige regelsett, skattemessig og regnskapsmessig. Som eksempel kan nevnes tap på lån (fordring), skattemessig⁶³ og regnskapsmessig⁶⁴. Det er ofte tre ulike «verdier» som det er snakk om;

- Skattemessig verdi⁶⁵

⁶² Ot.prp. nr.62 (2006 – 2007) s. 9, her brukes ordkombinasjon «i forgrunnen» noe som henleder mot at det må foreligge en formues- eller inntektsreduksjon

⁶³ Sktl § 6-2 andre ledd, «endelig konstatert tap på utestående fordring»

⁶⁴ Rskl § 4-1 første ledd pkt 4, «Urealisert tap skal resultatføres (forsiktighetsprinsippet)» jf. § 5-13

⁶⁵ sktl kap 4 (formue) og 5 (inntekt), jf. sktfl kap 9

- Bokført verdi bokføringsloven⁶⁶, regnskapsloven⁶⁷ og IFRS⁶⁸
- Markedsmessig verdi

Det er ofte i forbindelse med skattemessig tapsføring at spørsmålet om det er lån eller egenkapital kommer. Det er derfor spørsmålet om redusert inntekt kommer. Det er ikke noen klar enighet om hva inntekt er eller når den har oppstått. «*Hvilket inntektsbegrep er det riktige? Finnes et riktig inntektsbegrep?*»⁶⁹. Det finnes mange ulike syn på dette, men det er ikke noe inntektsbegrep som «alle» har samlet seg om. I Norge har man regler som sier at kostnadene skal utgiftsføres i samme periode⁷⁰ (da oftest vist til regnskapsperiode) som inntektene kommer, samstillingsprinsippet. Det kan likevel være til dels store forskyvninger mellom når kostnader oppstår og når inntekten kommer⁷¹. Eksempelvis bygg, byggeperiode tre år (kostnader kun likviditetsmessig), avskrivning etter ferdigstillelse (skattemessig og regnskapsmessig kostnad) og inntekter etter ferdigstillelse (leieinntekter). Periodiseringsproblematikk rundt inntekter er det mange eksempler på, dette er en utfordring både regnskapsmessig og skattemessig.

Det er mange ganger at skatteyter er mer opptatt av å forholde seg til skattereglene enn å få frem den reelle verdien av transaksjonen, eller transaksjonene og da oppstår det mulige konflikt med sktl § 13-1 og de ulovfestede gjennomskjæringsreglene. Dette vil ofte bli sett på som en skattemessig tilpasning og ikke en form for realitet. Dette gjelder også i forholdet mellom lån og egenkapital.

Forarbeidene

Det presiseres her at aksjeselskap ikke betaler formuesskatt, men at denne som oftest vil komme i siste ledd som ledd som formue på en/flere eier/e (det er også mulig at det ikke

⁶⁶ Lov-2004-11-19-73, Bokføringsloven

⁶⁷ Lov-1998-07-17-56, Lov om årsregnskap

⁶⁸ International Financial Reporting Standards

⁶⁹ Ole Gjems-Onstad, Sanaz Ormaz Ferdowsi, Benn Folkvord og Eivind Furuset, Norsk Bedrifts-skatterett, 9. utg 2015 s. 60

⁷⁰ Rskl § 4-1 første ledd pkt 3

⁷¹ Dette løses ofte med ulike klassifiseringer, inntekter / kostnader i resultatregnskap, eiendeler / gjeld i balanseregnskapet

utløses formuesskatt i siste ledd, eks der ikke økonomisk stiftelse er siste ledd, kommune m.fl.

I forarbeidene, Ot.prp. nr. 26 (1980 – 81) er det formulert;

«Det må videre ha skjedd en inntekts- eller formues reduksjon hos skattyter på grunn av interessefellesskapet. Dette er tilfelle når en transaksjon - eller en samhandel totalt over tid - er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville ha vært i et uavhengig forhold. Måten dette er skjedd på er i prinsippet uten betydning. Det kan gjøres ved uriktig prisfastsetting på varer, tjenester eller andre ytelser, unaturlig høy lånefinansiering mv.»⁷²

I Ot.prp. nr 26 beskrives en inntekts- formues reduksjon når en «*transaksjon over tid – eller samhandel totalt over tid er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville ha vært i et uavhengig forhold*»⁷³, er hvordan skatteyter gjennom kontrollerte transaksjon/er reduserer de reelle verdiene til verdier som er tilpasset skattereglene. Formuleringen, «*ville ha vært i et uavhengig forhold*»⁷⁴, viser direkte til armlengdeprinsippet ved sammenligning med ikke kontrollerte transaksjoner. Det er denne differansen som kan gi grunnlag for å anvende sktl § 13-1. Med andre ord en skattemessig tilpassing som ikke passer med realitetene.

Det vil også gjennom klassifisering kunne oppstå inntekt- eller formues reduksjon. Det er det som er temaet i denne oppgaven, klassifisering som lån eller egenkapital. Det er betydelig skattemessige forskjeller på behandlingen av egenkapital eller lån, der kommer også, «*unaturlig høy lånefinansiering*»⁷⁵, inn som et vurderingstema. Dette kommer jeg tilbake til ved gjennom gang av dommer i kapittel tre.

Rettspraksis

Da det er en forutsetning for å vurdere anvendelse av sktl § 13-1 at det er en inntekts – eller formues reduksjon så inneholder alle dommer fra høyesterett dette vilkåret som påstand fra

⁷² Ot.prp. nr 26 (1980 – 1981) pkt 9.1 merknad til § 54

⁷³ Ot.prp. nr 26 (1980 – 1981) s. 66

⁷⁴ Ot.prp. nr 26 (1980 – 1981) pkt 9.1 merknad til § 54

⁷⁵ Ot.prp. nr 26 (1980 – 1981) pkt 9.1 merknad til § 54

skattemyndighetene. Uten at skattemyndighetene mener at dette vilkåret er oppfylt så kan ikke sktl § 13-1 anvendes som grunnlag for gjennomskjæring.

Som eksempel her kan nevnes dommen fra Borgarting lagmannsrett- LB-2014-19122 - UTV-2015-1224, her gjaldt saken en reduksjon av verdi på kr 81 405 758 kroner på en seilbåt. Den redusert verdien er ikke bare en reduksjon av anleggsmiddelets verdi, men det reduserer også netto resultat i selskapet da det ved realisasjon kan føres som tap⁷⁶.

I dommen fra Høyesterett, Rt-2012-1025, gjaldt saken verdsettelse etter skjønn sktl § 13-1 tredje ledd der dette utgjør en forskjell på kr 622 922. Der skattemyndighetene når frem med sin påstand av verdsettelse⁷⁷. Dette viser at det kan være grunnlag for omgjøring der det er gjort en verdireduksjon på grunn av interessefellesskap.

I dommen fra Høyesterett HR-2016-2165 IKEA, har Høyesterett avklart mye i forhold til verdifastsetting når det foreligger interessefellesskap, denne dommen blir videre kommentert i kapittel tre (Kapittel tre dom 3).

Det vil bli gjennomgått flere dommer i kapittel tre der også beløpene det er snakk om vil fremkomme og om det er fastsatt redusert inntekt eller formue.

Skatte ABC 2016/17

Skatte ABC 2016/17 har en beskjeden beskrivelse av temaet. Det gis en nokså generell formulering som hovedregel,

«Ved vurdering av om partene har forskjøvet skattegrunnlaget, må en sammenligne med hva skattegrunnlaget hos hver av partene ville blitt i et uavhengig forhold (armlengdeprinsippet)»⁷⁸.

Det er her et interessant ordvalg ved at det brukes «forskjøvet», dette reiser flere muligheten for en tolkning at der inntekt- eller formue er redusert for en periode, men vil komme frem på et senere tidspunkt skal kunne gi grunnlag for å anvend sktl § 13-1. Det bety også at det er en

⁷⁶ LB-2014-19122-UTV-2015-1224, «under pkt 1 Innledning s. pkt 2 Ligningsbehandling s. 6, pkt 6 Opplysninger gitt i tilknytning til bokettersynet s. 11. Beløpet nevnes en rekke ganger i dommen.

⁷⁷ Rt-2012-1025, avsnitt 10.

⁷⁸ Skatte ABC 2016/17, pkt 7.3, s. 1194

forskyvning av skattegrunnlaget mellom selskaper med interessefellesskap. Et eksempel kan være Rt-2002-456, Hydro-Canada – dommen, her var det salg/overføring av aksjer mellom datterselskap, som ga en bedre skattemessig løsning for (datter under forutsetning av at det danske selskapet kunne nytte gjøre seg fremførbare tap) dette ville gi morselskapet en økt verdi.

I forbindelse med redusert skattegrunnlag viser Skatte ABC 2016/17 også til, LG-1992-217 – UTV-1994-1160⁷⁹. Denne dommen tar flere viktige momenter opp til drøfting. Dette er bla redusert inntekt, eller formue i forhold til bedriftsøkonomiske betraktninger, og at dette kan føre til en forskyvning av skattegrunnlaget som hjemler bruk av sktl 1911 § 54 (på det tidspunktet). Dommen er også klar på at det er eventuell endring hos den enkelte skattyter og ikke den totale endring av skattegrunnlaget mellom skatteyterne.

Skatte ABC 2016/17 viser også til FIN 18. juni 1996 i UTV 1996-1147. Dette er en uttalelse fra Finansdepartementet på spørsmål om «*anvendelsen av skatteloven § 54 første ledd på rentefrie lån fra aksjonær til aksjeselskap*»⁸⁰. Her er spørsmålet hvordan sktl § 54 kan komme til anvendelse der det ytes lån fra aksjonær til aksjeselskapet og lånet ikke er rentebærende. Her er det flere interessante beskrivelser, noe av det sentrale er at Finansdepartementet her klart åpner for at det kan ytes lån fra eier til selskapet der lånet ikke er rentebærende uten at sktl 1911 § 54 kommer til anvendelse. I brevets tredje avsnitt skrives følgende, «*Ytes det i slike tilfeller rentefrie lån kan det være grunnlag for å hevde at aksjonæren ikke har fått redusert sin inntekt på grunn av interessefellesskapet*»⁸¹. Det heter videre at det også kan være aktuelt der «*... dersom selskapets drift og økonomi ikke gir rimelig dekning for renter på aksjonærens fordring*»⁸².

Det er imidlertid viktig at det er en bedriftsøkonomisk vurdering som legges til grunn og ikke at forholdet er en direkte følge av interessefellesskap, «*Det må i tilfelle sannsynliggjøres at selskapets svake kapitalstruktur og dårlige likviditet mv. er en følge av objektive*

⁷⁹ Tvist mellom Eigersund kommune og personlig skatteyter/familieselskap om ligningsansettelse. Salg av privat bolig til AS for å slette ulovlig lån fra selskapet, hovedaksjonær fastsatte pris. Tilbake leie av boligen til svært gunstig pris.

⁸⁰ Finansdepartementets brev av 18. juni 1996

⁸¹ Finansdepartementets brev av 18. juni 1996, tredje avsnitt.

⁸² Finansdepartementets brev av 18. juni 1996, tredje avsnitt.

forretningsmessige forhold og ikke en følge av interessefellesskapet»⁸³. Dette fremhever at dersom det er en bedriftsøkonomisk forankring i transaksjonen/e så skal denne legges til grunn og dette kan være avgjørende for at ikke sktl § 13-1 kan komme til anvendelse.

Denne problemstillingen kommer jeg tilbake til i kapittel tre ved gjennomgang av noen dommer fra Høyesterett.

Litteratur

Det blir i litteraturen ofte vist til forarbeider og dommer fra Høyesterett. Som eksempel her bruker jeg Ole Gjems-Onstad m. fl «Norsk bedriftsskatterett» avsnitt 36.4.3 som viser til Ot.prp.nr.26 og OECD (se over under «Forarbeidene»). Det som også trekkes frem her er OECD TP Guidelines 2010 som det menes gir gode holdepunkter for fastsetting av sammenlignbare priser/verdier⁸⁴.

Rundskriv / Uttalelser

FIN 13. juni 1997, Skattemessig behandling av rentefrie lån ytet til datterselskap»⁸⁵. I dette brevet til Skattedirektoratet vurderer Finansdepartementet problemstillingen med rentefrie lån ytet til datterselskap. Jeg gjør oppmerksom på at dette brevet er datert før endringen av skatteloven med virkning fra 1. januar 2008⁸⁶. Dette brevet som er på seks punkter inneholder vurderinger som det er lagt vekt på i senere rettspraksis selv om det ikke nødvendigvis vises til dette brevet. Brevet er også skrevet ut fra rettspraksis før brevet datert 13. juni 1997. Under punkt en avklares det at interessefellesskap er en forutsetning, det vises til at «I praksis er ofte datterselskapet etablert i utlandet»⁸⁷. Dette er vinklet mot de store selskapene, det er flere konsern i Norge som ikke har selskap i utlandet enn de som har det. Behandlingen blir for en stor del det samme for rentefrie lån. Dette til tross for formuleringen i brevet «Det er mindre

⁸³ Finansdepartementets brev av 18. juni 1996, tredje avsnitt

⁸⁴ Ole Gjems-Onstad, Sanaz Ormaz Ferdowsi, Benn Folkvord og Eivind Furuset, Norsk Bedrifts-skatterett, 9. utg 2015 s. 1036

⁸⁵ Finansdepartementets brev av 13. juni 1997 til Skattedirektoratet, «Skattemessig behandling av rentefrie lån ytet til datterselskap»

⁸⁶ Lov- 2007-06-29-72 Endringslov til skatteloven. Her ble det endringer i andre ledd og et nytt fjerde ledd der armlengdeprinsippet mellom et norsk selskap og et utenlandsk selskap viser til OECD retningslinjene

⁸⁷ Finansdepartementets brev av 13. juni 1997, s. 1 pkt 1

aktuelt at norsk morselskap med hjemmel i skatteloven § 54 første ledd får omklassifisert reelle rentefrie lån ytet til datterselskap, med den følge at de i skattemessig sammenheng blir behandlet som egenkapitaltilskudd», det beskrives her en løpende drift og ikke hva som skjer ved eventuell avvikling eller konkurs av datter. Det er benyttet formuleringen ytet et formelt rentefritt lån, det fremkommer ikke hva som menes med formelt, men det er nærliggende å anta at det menes at lånet er behandlet i rette organer og at det foreligger låneavtale. Dette fordi det senere i brevet vises til «formell låneytelse»⁸⁸ og «... lån på forretningsmessige vilkår»⁸⁹.

Under pkt to beskrives «*Det første vurderingstema*»⁹⁰. Pkt 2 beskriver at det er en realitetsvurdering som må gjennomføres. Allerede her er det sondringer mellom lån eller egenkapitaltilførsel. Det beskrives at det er kapitaltilførselens reelle karakter som har betydning for klassifiseringen. Det nevnes tre sentrale vurderingskriterier;

- Kapitaltilførselen vurderes uten hensyn til interessefellesskap
- Mottakers finansielle stilling (eks tynn kapitalisering)
- Rentefrie lån normalt ikke etableres mellom uavhengige parter

Ved vurderingen av disse kriteriene må det foretas en totalvurdering for å komme frem til klassifisering av kapitaltilførselen, om det er snakk om lån eller egenkapital.

Den videre behandlingen i brevet forutsetter formelle rentefrie lån som i utgangspunktet er akseptert skattemessig.

Under pkt 3 beskrives neste vurderingstema som er om sktl § 54 kan komme til anvendelse. Det presiseres her at et av de kumulative vilkårene, inntekts- eller formues reduksjon må være til stede mellom de kontraherende partene. Punkt tre beskriver de to hovedformene for korreksjon;

- Omklassifisering
- Inntektsjustering

⁸⁸ Finansdepartementets brev av 13. juni 1997, s. 2 pkt 4

⁸⁹ Finansdepartementets brev av 13. juni 1997, s. 3 pkt 5

⁹⁰ Finansdepartementets brev av 13. juni 1997, s. 1 pkt 2

Det beskrives også at det kan være en kombinasjon mellom disse som finner sted. Dette må ikke feiltolkes som om det kan være en del av kapitaltilførselen som er lån og en del som egenkapital. Her er det enten lån eller egenkapital, kapitaltilførselen kan ikke splittes. Punkt tre avsluttes med en setning som er noe uklar, «*Eventuell tvil om klassifiseringen som lån eller egenkapital vil derfor i prinsippet ikke ha betydning for adgangen til å foreta en etterfølgende omklassifisering eller inntektsjustering etter skatteloven § 54 første ledd*»⁹¹. Bruk av denne setningen sier at tvil i prinsippet ikke forhindrer en etterfølgende omklassifisering eller inntektsjustering gir en uklarhet i når er «tvilen» borte, gjennomskjæring kan ikke finne sted om det fra skattemyndighetene er tvil om det er snakk om lån eller egenkapitaltilførsel.

I brevet punkt fire kommer Finansdepartementet litt inn på tynn kapitalisering, det er ingen god beskrivelse av hva tynn kapitalisering innebærer, selv om det skrives noe om dette under punkt seks. Det er imidlertid kjent at innen oljebransjen så er det ofte snakk om 80/20 fordeling mellom egenkapital og fremmedkapital. Punkt fire behandler en del rundt vurderingen av et kommersielt lån tilsvarende det rentefrie lånet fra lånyter. Vurderingstemaet er her, «*...hvorvidt en ekstern, uavhengig långiver ville ha ytet lån på de samme vilkår som morselskapet*»⁹². Det hører til sjeldenhetene at et kommersielt lån blir kontrahert uten rente (om det i det heletatt skjer). Avsnittet sier noe om rente på deler av lånet og en eventuell differensiering av lånets renteberegning. Dette kan kun være aktuelt der det er noe lånekapasitet i selskapet, men ikke nok kapasitet til hele lånet, slik som i Rt-2007-1145-A Statoil – Angola, denne dommen blir nærmere kommentert i kapittel tre.

Det er en uklar formulering «*I særlige tilfeller kan det endog tenkes at datterselskapet overhodet ikke hadde lånekapasitet, med den følge at vilkårene for inntektsjustering i morselskapet etter skatteloven § 54 første ledd ikke er oppfylt*»⁹³. Det er nettopp det som er kjernen i vurderingen om rentefritt lån eller egenkapital. Skal låntaker som på kommersielt grunnlag ikke ville fått lån, kunne anse å ha mottatt et lån fremfor egenkapital ved kapitaltilførselen. Siste setning under punkt fire blir modifisert ved første setning under punkt fem der departementet mener det er en sterk presumsjon for at rentefritt lån til datter fører til

⁹¹ Finansdepartementets brev av 13. juni 1997, s. 2 pkt 3 tredje avsnitt

⁹² Finansdepartementets brev av 13. juni 1997, s. 3 pkt 4, fjerde avsnitt

⁹³ Finansdepartementets brev av 13. juni 1997, s 3 pkt 4, femte avsnitt

en inntektsreduksjon for mor. Det hevdes videre at det er mor som må bevise at datter ikke vil kunne få et kommersielt lån og at grunnen til denne finansielle situasjonen ikke kommer av interessefellesskap. Dette vil gjelde både der det er flernasjonale foretak og der det kun er Norske foretak, selv om det for et konsern med bare norske selskap vil være en annen utjevning mellom kontrahentene.

Punkt seks er en oppsummering, den kan i korte trekk sies at det er en realitetsvurdering av kapitaltilførselen som må vurderes ved vurdering av om det er lån eller egenkapitaltilførsel. Det fremgår også at det er fullt mulig å gi lån uten rente uten at dette skal få konsekvenser for omklassifisering, inntektsjustering eller begge deler. Som det er ellers når det er snakk om å kunne anvende sktl 1911 § 54 (nå sktl 1999 § 13-1), så må det kunne vises at det ikke er interessefellesskapet som er årsaken til null i rente på lån.

Nemder / BFU

En rettskilde kan være uttalelser fra nemder. Det kan også være bindende forhåndsuttalelser⁹⁴ (BFU)⁹⁵.

Et eksempel på en BFU som behandler gavesalg av aksjer (aksjeverdi) er BFU 25/14⁹⁶. Her var spørsmålet om det skulle svares skatt av differansen mellom aksjens omsetningsverdi og vederlaget for aksjen. Skattedirektoratet kom i dette tilfellet til at det ikke skulle svares skatt av differansen (dette er en ren verdifastsettelse, «reduisert formuesverdi»).

Det som er viktig i forbindelse med bruk av BFU'er er at det må være et «helt likt» tilfelle for at det skal kunne legges til grunn en BFU i en annen sak.

Oppsummering

Som gjennomgangen av andre vilkår viser er det flere rettskildefaktorer som kan gi bidrag ved fortolkning av dette vilkåret. Dette vilkåret er vanskelig og jeg har valgt å bruke en del plass på brev fra Finansdepartementet av 13.06.1997 da jeg mener dette gir en god oversikt over

⁹⁴ Bindende forhåndsuttalelser kan søkes etter på;

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/?lsxsb=Avgitt+dato>

⁹⁵ Bindende forhåndsuttalelser er hjemlet i; sktflv § 6-1

⁹⁶ Bindende forhåndsuttalelse 25/14, avgitt 07.11.2014

vurderingstema på dette vilkåret (viser også til flere av dommene jeg har kommentert og forarbeider). Et sentralt poeng ved vurdering av dette vilkåret er den helhetlige vurderingen, eks ved lån til 0 % rente til datter fra mor så vil verdien av datter stige tilsvarende (forutsatt, ikke mislighold). Det er også en klar utfordring av periodisering ved dette vilkåret som det ikke er noen direkte avklaring av i de rettskildene som er gjennomgått over.

2.3.3 Vilkår 3: Årsakssammenheng

Det tredje vilkåret av de tre kumulative vilkårene er at det må være årsakssammenheng mellom inntekts- eller formues reduksjon og interessefellesskapet. Formulert på en annen måte, interessefellesskapet må være årsaken til inntekts- eller formues reduksjon. Som det er formulert i brevet fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet, «*Morselskapet må i tilfelle også bevise at den manglende lånekapasiteten i datterselskapet ikke er en følge av interessefellesskapet*»⁹⁷. Det er ikke noen selvfølge at det er sammenheng mellom interessefellesskap og inntekts- eller formues reduksjon, det er derfor det tredje vilkåret av de tre kumulative vilkårene må vise denne årsakssammenhengen. Det er i flere dommer fra Høyesterett nettopp her skattemyndighetene ikke når frem, det er ikke interessefellesskapet, men et sviktende marked som er årsaken. Dette kommer jeg tilbake til i kapittel 3 dom 2, under.

Forarbeidene

Det er ikke noen definisjon av interessefellesskap i lovt tekst eller forarbeidene dette gjelder også årsakssammenheng selv om det er noen upresise formuleringer. I Ot.prp nr. 26 (1980-1981), «*Bevisbyrdereglene er etter gjeldende norsk rett slik at ligningsmyndighetene må bevise både at interessefellesskap foreligger, og at skattyteren har fått sitt skattefundament redusert. Er denne bevisbyrde først godtgjort, antas også årsakssammenheng å foreligge*»⁹⁸. Her skrives det at dersom det er interessefellesskap og skattefundamentet er redusert så foreligger det en presumpsjon på årsakssammenheng. Det er ikke noen selvfølge,

⁹⁷ Finansdepartementets brev av 13. juni 1997, s. 4 pkt 5, andre avsnitt

⁹⁸ Ot.prp. nr 26 (1980 – 1981), pkt 8.4 s. 57

årsakssammenhengen er et vilkår som må prøves og ikke et vilkår som følger nærmest automatisk ved interessefellesskap og redusert skattefundament.

Videre i proposisjonen skrives det, «Klarer ligningsmyndigheten å oppfylle denne bevisbyrde vil en dernest pålegge skattyteren å godtgjøre at interessefellesskap ikke foreligger eller i alle fall ikke har bevirket inntekts- eller formues- reduksjonen»⁹⁹. Dette gjelder for utenlandske forretningsforhold, men ordbruken er «bevirket», som her må ses som en omskrivning av ordet årsakssammenheng.

I proposisjonen finner en også formuleringen, «Det må videre ha skjedd en inntekts- eller formues- reduksjon hos skattyter på grunn av interessefellesskapet. Dette er tilfelle når en transaksjon - eller en samhandel totalt over tid - er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville ha vært i et uavhengig forhold»¹⁰⁰. Her brukes «på grunn av» som må være en omskrivning av ordet årsakssammenheng. Det er således ingen definisjon av årsakssammenheng i de to nevnte proposisjonene, men mer en omskrivning av ordet for å få frem er slags forklaring. Dette gir lite og en uklar avklaring av vilkåret årsakssammenheng

Rettspraksis

Det vises også her til gjennomgang av noen dommer i kapittel tre, men jeg vil likevel her trekke frem noen dommer som er relevant når det gjelder årsakssammenheng.

Her begynner jeg med dommen Rt- 2001-1265¹⁰¹. Her var det snakk om et oljeselskap som hadde betalt for høy forsikring til selskap der det var interessefellesskap og at dette hadde medført en inntektsreduksjon, «Det bestrides ikke at det foreligger interessefellesskap mellom Agip og Finas, og heller ikke at det vil være årsakssammenheng mellom dette interessefellesskapet og en eventuell inntektsreduksjon»¹⁰². Selve årsakssammenhengen beskrives ikke noe ytterligere, her var tvisten om inntekten var redusert. Høyesterett bruker heller ikke noe plass på årsammenhengen da det bare bekreftes årsakssammenheng, «Det er ikke tvist om vilkårene etter første punktum, om interessefellesskap og årsakssammenheng, er

⁹⁹ Ot.prp. nr 26 (1980 – 1981), pkt 8.4 s. 58

¹⁰⁰ Ot.prp. nr 26 (1980 – 1981), Til § 54 [1999-lov: § 13-1]

¹⁰¹ Rt- 2001-1265, Agip - dommen

¹⁰² Rt- 2001-1265 s. 1271

oppfylt»¹⁰³. Dette synes klart da påstanden om at Agip har betalt for høy forsikringspremie til Finas, ved for høy kostnad går netto skattemessig resultat ned og skattbar inntekt blir således redusert.

Rt- 2003-536¹⁰⁴. Denne dommen tar for seg flere viktige (prinsipielle) temaer, den har således blitt en «klassiker». Her fokuserer jeg på årsakssammenheng.

I dommen beskrives det, «*Jeg er således enig med staten i at selskapet ikke ville ha ervervet eiendommen med sikte på utleie med mindre det hadde vært i Iversens interesse å ha en slik boligeiendom til disposisjon*»¹⁰⁵. Dette synes å være argumentasjonen for årsakssammenheng, da det beskrives som lite (ikke) sannsynlig at transaksjonen ved kjøp av eiendommen ville funnet sted om det ikke var for interessefellesskap. Dommen konkluderer dermed at det er en klar årsakssammenheng, «*At det er årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og verdireduksjonen, synes i dette tilfellet ikke tvilsomt*»¹⁰⁶. Denne formuleringen tilsier at investeringen er «selskapsfremmed».

Dommen gjør også en vurderer hva som er betalt fra aksjonær til selskapet (her tas det ikke hensyn til skattemessig fordel for aksjonær) og hva markedsleie ville være, det konkluderes med at det er vesentlig differanse.

Det er også vurdert i dommen at den leie som betales fra aksjonær til selskapet ikke dekker de faktiske kostnadene som selskapet har, dette underbygger det faktum at selskapet sannsynligvis ikke ville ha gjort denne investeringen om det ikke var i aksjonærs interesse og således fremkommer årsakssammenhengen (disposisjonen var selskapsfremmed).

Rt-2014-614¹⁰⁷. Denne dommen har mange likhetstrekk med Storhaug Invest AS dommen. Skatteetaten har kommentert dommen¹⁰⁸. Når det gjelder måter å avklare vilkåret

¹⁰³ Rt- 2001-1265 s. 1278

¹⁰⁴ Rt-2003-536, Storhaugen Invest AS - dommen

¹⁰⁵ Rt-2003-536, Storhaugen Invest AS – dommen, avsnitt 53

¹⁰⁶ Rt-2003-536, Storhaugen Invest AS – dommen, avsnitt 53. Dette pga private fordeler, ulempe for selskapet

¹⁰⁷ Rt-2014-614, Elysée AS - dommen

¹⁰⁸ <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Domskommentarer/Rt-2014-s-614-Elysée-om-uttaks--og-utbyttebeskatning--Skattedirektoratets-domskommentar/>

årsakssammenheng skriver de i sin kommentar, «For å avklare om det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen, jf. skatteloven § 13-1, må det foretas en konkret vurdering der både tidsnære bevis og en sammenligning med hva en annen bedrift ville gjort vil være relevant»¹⁰⁹. Hva som menes med tidsnære bevis, fremkommer ikke nærmere, men det må kunne tolkes som «ikke gamle». Her kommenteres at det må sammenlignes hva «en annen bedrift ville gjort», dette er armlengdeprinsippet som kan bidra ved vurdering om investeringen er selskapsfremmed eller om det er en for lav pris på transaksjonen slik at transaksjonen fremstår som selskapsfremmed. Når det gjelder årsakssammenheng så benyttes ordet «skyldes»¹¹⁰. Det er heller ikke her viet stor plass på årsakssammenheng, den er nærmest «bare» konstatert.

Dommen bruker også en formulering som kan gi noe veiledning i forhold til årsakssammenheng, «Et bærende synspunkt er om disposisjonen først og fremst er begrunnet i interessefellesskapet (jeg har korrigert ordet interessefellens til interessefellesskapet), og ikke i selskapets egen, interesse¹¹¹. Dette viser at dommen her også kommer til at investeringen er selskapsfremmed. At en disposisjon er selskapsfremmet viser til at et selskap der det ikke kan gjennomføres kontrollerte transaksjoner, gjennom interessefellesskap, ville ikke gjennomført denne type transaksjon.

LB-2014-19122¹¹². Dette er den dommen av de jeg har valgt her som tydeligst får frem vurderingen av vilkåret årsakssammenheng (med unntak av kapittel 3, dom 2). Dommen gjør også vurdering av ulovfestede gjennomskjæring ved anvendelse av den skatterettslige omgåelsesnormen, dette blir av flertallet avvist. Dommen ble anket til Høyesterett, men ble ikke tillatt fremmet.

I denne dommen var det dissens nettopp på årsakssammenhengsvilkåret, i lagmannsrettens dom heter det, «Spørsmålet for lagmannsretten er om kravet til årsakssammenheng er oppfylt,

¹⁰⁹ Rt. 2014 s. 614 (Elysée) om uttaks- og utbyttebeskatning – Skattedirektoratets domskommentar, pkt 2.3 sjette avsnitt

¹¹⁰ Rt. 2014 s. 614 (Elysée) om uttaks- og utbyttebeskatning – Skattedirektoratets domskommentar s. 4 pkt 2.2 fjerde avsnitt

¹¹¹ Rt- 2014 – 614 Elysée – dommen, avsnitt 18

¹¹² LB-2014-19122 – UTV-2015-1224, Canica AS – dommen.

det vil si om det er interessefellesskapet som er årsak til inntektsreduksjonen»¹¹³. Her kom årsakssammenheng som materielt vilkåret tydelig frem da det var uenighet rundt dette vilkåret som førte til dissens. Flertallet mente verdifallet på driftsmidlet var forårsaket av endring i markedet for utleie av denne type båt, mens mindretallet mente reduksjonen var på grunn av interessefellesskap.

I korte trekk kan det sies at ankepart, Canica AS, anfører for lagmannsretten, *«Selskapets tap var på denne bakgrunn en følge av at forutsetningene for en kommersielt begrunnet investering sviktet»¹¹⁴, mens skattemyndighetene på sin side hevder, «Tapet skyldes da ikke en feilslått kommersiell investering, men interessefellesskapet mellom Canica AS og Hagen»¹¹⁵. Her er det altså uenigheten om årsakssammenhengen, feilet kommersiell drift eller interessefellesskap.*

Vurderingene som blir gjort av domstolen er de bevis som sannsynliggjør at det foreligger en vurdering av kommersiell drift i forkant av bestillingen av båten. At prisen blir høyere enn først budsjettert tillegges ikke stor vekt. Det vektlegges imidlertid av flertallet at markedet sviktet for utleie av denne typer båt, etter at byggingen var kontrahert og igangsatt. Flertallet kommer altså til at det i utgangspunktet forelå en forretningsmessig vurdering for å starte prosjektet, at den markedsmessige situasjonen endret seg skal ikke få den skattemessige konsekvens at Canica AS ikke skal innrømmes et skattemessig tap. Denne vurderingen kan synes å være i samsvar med at skattereglene ikke skal sette en begrensning i investeringsviljen for næringslivet. Mindretallet kom til at, *«Som det fremgår ovenfor har mindretallet kommet til at et uavhengig Canica AS, hvor det ikke forelå interessefellesskap mellom selskapet og Stein Erik Hagen, ikke ville overtatt byggekontrakten»¹¹⁶. Mindretallet mener altså at overtakelsen ikke er forretningsmessig forankret, men at det er den kontrollerte transaksjonen som følge av interessefellesskap som er bakgrunnen (årsakssammenheng) for at transaksjonen ble gjennomført.*

Skatte ABC 2016/17

¹¹³ LB-2014-19122, s. 13, «Materielt grunnlag for endring av ligningen?» avsnitt syv

¹¹⁴ LB-2014-19122, s. 7, pkt 4, avsnitt syv

¹¹⁵ LB-2014-19122, s.8, pkt 5, avsnitt fem

¹¹⁶ LB-2014-19122, s. 18, «Oppsummering» avsnitt en

Skatte ABC 2016/17 har noe beskrivelse av årsakssammenheng. Også her tas det utgangspunkt i at formue og/eller inntekt må være redusert pga. interessefellesskap. Her presiserer også Skatte ABC 2016/17 at vilkåret årsakssammenheng må være oppfylt for å kunne anvende sktl § 13-1. Dette beskrives ved «Det er derfor et vilkår at det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntekts- eller formues reduksjon hos en av partene i forholdet»¹¹⁷.

I Skatte ABC 2016/17 skrives det også, «*Et gevinstpotensial kan imidlertid ha betydning ved vurderingen av om det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen*»¹¹⁸.

Skatte ABC 2016/17 har også under «*Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester*»¹¹⁹, noe beskrivelse om årsakssammenheng. Uttak av formuesobjekt og /eller tjeneste er ikke det samme som å skille mellom lån / egenkapital, men når det gjelder årsakssammenheng så er det en del likheter i vurderingen. Skatte ABC 2016/17¹²⁰, første setning lyder, «Vurderingen av om det foreligger årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen må baseres på en konkret helhetsvurdering»¹²¹. Ved bruk av ordet helhetsvurdering så tyder dette på at det er de ulovfestede skattemessige omgåelsesnormen det er snakk om, uten at dette er presisert i beskrivelsen.

Her er også en uttalelse om årsakssammenheng og vilkår, «*En selskapsfremmed disposisjon foreligger dersom disposisjonen er begrunnet i aksjonærens, og ikke i selskapets interesse*»¹²². Som er fulgt opp i neste setning med, «*Vilkåret om årsakssammenheng vil da være oppfylt*»¹²³. Her blir vilkåret til årsakssammenheng forankret i at en transaksjon (eller flere) er selskapsfremmed. Hva som ligger i selskapsfremmed fremkommer det ikke noe videre om, men sannsynligvis kan en legge til grunn samme forståelse som over i dommen Rt-2003-536. Formuleringen selskapsfremmed er meget uklar, og det kan være små nyanser

¹¹⁷ Skatte ABC 2016/17, s. 1194 pkt 7.4.1

¹¹⁸ Skatte ABC 2016/17, s. 1407 pkt 4.3, dette er den vurdering som Høyesterett gjorde både i Storhaugen Invest AS - dommen og i Elysée AS - dommen.

¹¹⁹ Skatte ABC 2016/17, s. 1399 - 1413

¹²⁰ Skatte ABC 2016/17 s. 1407, pkt 4.4

¹²¹ Skatte ABC 2016/17, s. 1407, pkt 4.4

¹²² Skatte ABC 2016/17, s. 1407, pkt 4.4

¹²³ Skatte ABC 2016/17, s. 1407, pkt 4.4

som gjør at transaksjonen fremstår som en normal forretningsmessig transaksjon eller ikke (er en dårlig investering selskapsfremmed?). Det er heller ikke beskrevet noe om et selskaps plassering av overskuddslikviditet i objekt der det forventes en verdistigning. Det beskrives bare, «Det foreligger ikke årsakssammenheng hvis den foretatte disposisjonen må anses som en normal forretningsmessig disposisjon for selskapet, uavhengig av interessefellesskapet»¹²⁴. Dette viser at i Skatte ABC 2016/17 åpnes det også for at en plassering kan gjøres som en plassering av overskuddslikviditet uten at transaksjonen fremstår som selskapsfremmed. Ved vurderingen av poengteres det at det er selskapets formål på investeringstidspunktet som skal vektlegges, ikke selskapets vedtektsfestede formål. Skatte ABC 2016/17 trekker også frem Elysée AS – dommen¹²⁵ som eksempel, dommen er noe beskrevet over under «rettspraksis».

Litteratur

Litteratur på vilkåret årsakssammenheng er begrenset til at det omtales sammen med interessefellesskap og inntekts- og eller formues reduksjon.

Som eksempel kan nevnes beskrivelsen av temaet i boken «Praktisk Internasjonal Skatterett og Internprising»¹²⁶. Her er det en interessant betraktning der forfatter skriver, «Spørsmålet om inntektsreduksjon og årsakssammenheng henger nøye sammen og har i rettspraksis også vært behandlet samlet»¹²⁷. Det vises her til LB-203-11771¹²⁸, når det kommer til at det foretas en samlet vurdering av vilkårene i sktl § 54, «I denne saken er det etter lagmannsrettens syn en så nær sammenheng mellom de to øvrige vilkår - kravet om reduksjon i inntekt eller formue og kravet om årsakssammenheng - at disse vil bli undergitt en felles drøftelse hvor den sentrale problemstillingen er om det foreligger en formues- og inntektsreduksjon som skyldes interessefellesskapet med långiveren EFI»¹²⁹. I denne dommen er det snakk om utenlandsk långiver i konsernet og da kommer den særskilte bevisregelen i sktl § 54 andre ledd inn, men i oppgaven her er det snakk om årsakssammenheng.

¹²⁴ Skatte ABC 2016/17, s. 1407, pkt 4.4

¹²⁵ Rt- 2014 – 614 Elysée – dommen

¹²⁶ Ole Gjems-Onstad, Praktisk internasjonal skatterett og internprising, 1. utg 2013 pkt 6.4.3, s. 121

¹²⁷ Ole Gjems-Onstad, Praktisk internasjonal skatterett og internprising, 1. utg 2013 s. 121, pkt 6.4.3

¹²⁸ LB-2003-11771, Scribona Norge AS

¹²⁹ LB-2003-11771, Scribona Norge AS, s. 9

Litteraturen, som i dette tilfellet, kommer ikke med noen selvstendige bidrag til vurderingen av årsakssammenheng, den viser ofte heller til rettsavgjørelser. Det er ofte tale om lånekapasitet i litteraturen og dette har en klar sammenheng med «tynn kapitalisering», hva er selskapets finansielle evne? Med finansiell evne menes hvor stort lån selskapet greier å håndtere. Dette vil selvfølgelig variere ut fra kriteriene et lån blir gitt. Årsakssammenhengen blir derfor i de tilfeller der det er gitt lån fra annet selskap der det foreligger interessefellesskap og disse lån er gitt med betydelige bedre vilkår enn kommersielle lån fra ekstern långiver, dette både hva gjelder størrelse, renter og tilbakebetaling. Som det beskrives i den nevnte bok så dreier det seg om, «...*kapitalstrukturen er i samsvar med armlengdeprinsippet,*»¹³⁰

Nemder / BFU

Med den begrensede plassen som er til rådighet i denne oppgaven så har jeg ikke trukket frem noen avgjørelser fra nemder eller noen bestemmende forhåndsuttalelser.

Oppsummering

Som gjennomgangen av tredje vilkår viser er det flere rettskildefaktorer som kan gi bidrag ved fortolkning av dette vilkåret. Også for det tredje vilkåret er det Høyesterettsdommer som gir særlig bidrag. Det er under tredje vilkår noe begrenset med rettskilder ut over Høyesterettsdommer. Det sentrale er å skille mellom interessefellesskapet og forretningsmessige disposisjoner, det er lov å gjøre en dårlig disposisjon/satsning uten at dette skal medføre skattebelastning. Det kan ut fra gjennomgangen virke som om skattemyndighetene automatisk trekker slutningen mellom de to første vilkårene og det tredje. Noe som blir forenklet, tolkning. Jeg mener det sentrale er å få frem at sammenhengen mellom andre og tredje vilkår er av forretningsmessig karakter og ikke kun skattemessig motivert, slik som Høyesterett gjør. Om et selskap taper innskutt kapital til datter så er det ikke interessefellesskapet som nødvendigvis gjør tapet, det kan være eksempelvis endringer i markedet og da kommer ikke sktl § 13-1 til anvendelse.

¹³⁰ Ole Gjems-Onstad, Praktisk internasjonal skatterett og internprising, 1. utg 2013, pkt 6.5.1, s. 121

2.4 Ulovfestet omgjøring

Ulovfestet omgjøring har to vilkår (som beskrevet i historisk utvikling pkt 2.2) og disse er grunnvilkår og totalvurdering. Jeg vil under gå gjennom disse vilkårene, på lik linje som er gjort under sktl § 13-1, men da selvfølgelig ikke med vurdering av lovtekst da det her er snakk om ulovfestet rett.

Vilkår for bruk av ulovfestet skattemessig gjennomskjæring er i dagens rettspraksis;

1. Grunnvilkår
2. Totalvurdering

2.4.1 Grunnvilkår

Vurderingen av grunnvilkåret har forandret seg over tid, det vises til det som er skrevet over, men dette kan også ses i utviklingen fra Hydro - Canada dommen og frem til i dag.

Rettspraksis

Det er betydelig rettspraksis på området fra Høyesterett, dette gjelder også for de lavere rettsinstansene.

Som nevnt over vil jeg bruke Hydro - Canada dommen, Rt-2002-456¹³¹.

Kort om saken i dommen. Norsk Hydro ASA hadde etablert et 100% eid datterselskap i Canada (heretter Hydro Canada), dette var en magnesiumfabrikk som stod ferdig i 1989. Fabrikken ble dyrere enn beregnet og prisene på magnesium ble lavere. Norsk Hydro ASA gjorde etter grundig vurdering overføring av disse aksjene til et heleid datterselskap i Danmark til en avtalt pris som de mente var markedsmessig. Dette medførte et betydelig tap

¹³¹ HR-2001-728-Rt-2002-456 (111-2002)-UTV-2002-639

for Norsk Hydro ASA som de gjorde tapsfradrag for i sin ligning for 1990. Tvisten stod om dette tapsfradraget skulle gi skattemessig fradrag eller ikke. Det er dissens i dommen 3-2.¹³²

I dommen på sidene 465 - 466 finner vi følgende; «Vilkårene for gjennomskjæring er utviklet i rettspraksis. Av avgjørelser fra de senere år kan nevnes avgjørelsene i Rt-1997-1580 (Zenith), Rt-1998-1764 (Finnøy), Rt-1998-1771 (Essem), Rt-1998-1779 (INA), Rt-1999-946 (ABB), Rt-1999-1347 (Øverbye) og Rt-2000-1865¹³³.

Det har i rettspraksis vært oppstilt som et grunnvilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Med dette må menes at ønsket om å spare skatt ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger, må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor»¹³⁴.

Her beskriver dommen grunnvilkåret på måten at det er en skattefordel i norsk skatt som må være det hovedsakelige målet. Dette er en formulering som er nokså uklar da hovedsakelig ikke forklares noe nærmere. Hvor går det en grense for når en disposisjon ikke er hovedsakelig av skattemessig karakter, og når er den hovedsakelig det? Partene i saken er enige om den skattebesparelse i norsk skatt på NOK 420 millioner og en skattebesparelse i Danmark på omregnet til norske kroner utgjorde NOK 344 millioner (skattereduksjonen i Danmark var ikke tallfestet på avgjørelsestidspunktet)¹³⁵.

Det er viktig i vurderingen at det var utarbeidet et notat fra leder i økonomistaben til konsernledelsen som viste at det ikke bare var skattereduksjon i norsk og dansk skatt men også «handelspolitisk motivert»¹³⁶. Dommen bruker her også formuleringen, «disposisjonen må først og fremst ha hatt til formål»¹³⁷ å spare skatt. Det er også viktig å merke seg at dommen ikke legger vekt på skatteberegninger gjort av skatteetaten i 1996 for et forhold som

¹³² Det må nevnes at skattereglene som var gjeldende for ligningen i 1990 er endret og saken ville stått annerledes med dagens skatteregler, men det er vilkårene for vurdering av ulovfestet gjennomskjæring som er sentrale for denne oppgaven.

¹³³ Disse dommene som det vises til er ikke tatt med i «kildelisten», da de ikke er brukt i oppgaven, disse dommene er Høyesterett viser til i HR-2001-728-Rt-2002-456 (111-2002)-UTV-2002-639, side 465

¹³⁴ HR-2001-728-Rt-2002-456 (111-2002)-UTV-2002-639

¹³⁵ Årsaken til at skatteberegningen for Hydro Danmark var gjennomført var at denne var betinget av skattemessig resultat for Hydro Danmark.

¹³⁶ HR-2001-728-Rt-2002-456 (111-2002)-UTV-2002-639, s. 467

¹³⁷ HR-2001-728-Rt-2002-456 (111-2002)-UTV-2002-639, s. 467

skjedde i 1990, det ville gi en umulig situasjon for skatteyter at forhold som var usikre på beslutningstidspunktet skulle korrigeres i årene etter når «fasiten» foreligger.

Det er en samlet vurdering som gjør at dommen beskriver, « ..finder jeg å måtte konkludere med at hensynet til å spare norsk skatt må ha vært et viktig formål med aksjetransaksjonen»¹³⁸.

Her blir det videre ført opp argumentene handelspolitiske argumenter og dansk skattemessig konsolidering. Det fremkommer ikke noe i dommen som vektet disse tre ulike argumentene i forhold til «hovedsakelig formål». Dommen tar heller ikke noe definitivt standpunkt til dette da den mener det må gjøres en totalvurdering.

Dommen etterlater her et spørsmål om totalvurdering skal gjennomføres dersom man finner at disposisjonen formål ikke er hovedsakelig å spare skatt.

Skatte ABC 2016/17

Skatte ABC har ikke mye skrevet om vilkårene for skattemessig gjennomskjæring, men også her finner vi en mening om at vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring har hatt endringer i formuleringen. Skatte ABC gir som eksempel Telenor Eiendom Holding AS – dommen, som er en nyere dom enn Hydro – Canada dommen, er første vilkår det samme; «Vilkårene for ulovfestet skattemessig gjennomskjæring har fra tid til annen vært formulert noe forskjellig i rettspraksis og juridisk teori. På bakgrunn av senere rettspraksis, for eksempel HRD i UTV 2006 1416 (Rt 2006 1232) (Telenor Eiendom Holding AS), må følgende vilkår være oppfylt

- hovedformålet med disposisjonen må ha vært å spare skatt (grunnvilkåret)¹³⁹

Litteratur

Det som er skrevet av bøker om emnet er boken til Bettina Bettanoun¹⁴⁰ og Einar Harboe¹⁴¹. Problemstillingen når det er internasjonale forhold har mer litteratur, men som

¹³⁸ HR-2001-728-Rt-2002-456 (111-2002)-UTV-2002-639, s. 468

¹³⁹ Neste strekpunkt som kommer i Skatte ABC har jeg flyttet ned til totalvurderingen da den i denne oppgaven hører hjemme der

¹⁴⁰ Bettina Banoun, Omgåelse av skattereglene, 2003

¹⁴¹ Einar Harboe, Skattemessig gjennomskjæring, 2012

regel er temaet gjennomskjæring bare behandlet som en liten del av annen skattelitteratur. Det finnes imidlertid en god del artikler om temaet.

BFU / Nemder

Her er det lite å hente av relevant verdi så langt jeg har kunne lese meg frem til fordi at som hovedregel er de mest relevante sakene som er behandlet i nemder kommet videre i systemet. Det er imidlertid verdt å merke seg at det er en del saker som har «stoppet opp» etter klagenemndsbehandlingen for motpart til skatteetaten ikke har økonomisk kapasitet til eventuelt å tape en rettsak.

Oppsummering

Gjennomgangen av vilkåret viser det er flere rettskildefaktorer som kan gi bidrag ved fortolkning av dette vilkåret. Det er her Høyesterett som gir særlig bidrag. Det er i realiteten Høyesterett og noe litteratur som gir bidrag. Det er sentralt her at dommene fra Høyesterett her vurderer om transaksjonen/e overveiende er skattemessig motivert, ikke bare skattemessig bare skattemessig motivert. Det samme fremkommer i litteraturen.

2.4.2 Totalvurdering

For at omgjørelse skal kunne foretas, kreves i tillegg at det gjøres en totalvurdering. I Høyesteretts dommen Telenor Eiendom Holding AS finner vi, «*ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen*», Rt-2006-1232 avsnitt 47, Telenor Eiendom Holding AS med henvisninger til tidligere rettspraksis. Som det fremgår så er totalvurderingen omfattende, men det er den «forretningsmessige egenverdi» som er sentral. grunnvilkåret er nødvendig, men ikke tilstrekkelig for gjennomskjæring, se fra Rt-2007-209, avsnitt 37 over. Det er i flere dommer fra Høyesterett og i litteraturen vist til formuleringen fra Kvisli, se note 23 over.

Rettspraksis

Fra dommen Hydro - Canada¹⁴² dommen kan en lese følgende;

«Dersom det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt, beror spørsmålet om det skal foretas gjennomskjæring, på en totalvurdering av disposisjonens formål, virkninger og øvrige omstendigheter, og om den ut fra en slik totalvurdering fremstår som illojal eller - som det også har vært uttrykt - stridende mot skattereglenes formål, se for eksempel Rt-1999-946 (ABB) på side 955»¹⁴³.

Her kommer formuleringene;

- disposisjonens formål
- virkning
- øvrige omstendigheter
- fremstår som illojal
- strider mot skattereglenes formål

Som det fremgår av disse punktene så er det som skal inngå i totalvurderingen nesten en sum av det som er beskrevet i historisk utvikling, det mangler bare ordet «egenverdi», men dette ordet kommer mer til anvendelse under vurdering av grunnvilkåret. Her benytter Høyesterett også formuleringen «hovedsakelig», som skiller seg fra bare å spare skatt.

Etter at dommen har funnet at den ikke trenger å ta et «definitivt standpunkt»¹⁴⁴, går dommen over til å gjøre en totalvurdering.

Her starter Høyesterett med å imot staten i vurdering av illojalitet i forhold til skattereglenes formål. Det vises videre til illojalitet må sees opp mot fradragsretten for tap i skatteloven, dette er sentralt da det ofte i gjennomskjæringsaker, innen skatteretten, som kommer til Høyesterett handler om retten til skattemessig tapsfremføring.

Høyesterett kommer så til en drøfting av de tre øverste kulepunktene under ett. Det legges her vekt på den samlede virkning som inneholdt de tre elementene, spare norsk skatt,

¹⁴² Sitatet fra Rt-2006-1232 er i samsvar med Hydro – Canada dommen

¹⁴³ HR-2001-728-Rt-2002-456 (111-2002)-UTV-2002-639, s.465-466

¹⁴⁴ HR-2001-728-Rt-2002-456 (111-2002)-UTV-2002-639, s. 468

skattemessig konsolidering (Danmark) og handelspolitiske argumenter. Her har Høyesterett lagt vekt på tre forhold i vurderingen, som er beskrevet som;

1 «første lagt vekt på at ønsket om å oppnå dansk skattemessig konsolidering i dette tilfellet fremstår som et akseptabelt forretningsmessig hensyn, og at dette ønsket har vært en vesentlig del av begrunnelsen for aksjeoverdragelsen»¹⁴⁵.

2 «For det andre har jeg lagt vekt på at overdragelsen av aksjene ikke bare hadde som formål å spare norsk og dansk skatt, men også var handelspolitisk motivert»¹⁴⁶.

3 «For det tredje har jeg lagt vekt på at overdragelsen ikke bare fremstår som en formalitet, men også er reelt gjennomført innenfor Hydrokonsernet»¹⁴⁷.

Det er disse tre forholdene det blir lagt vekt på som det beskrives i dommen. Av disse tre er det bare første punkt som omhandler norsk skatt direkte. På andre punkt kommer den interessante formuleringen «ikke bare hadde som formål», dette er en klar henledning mot disposisjonens formål. Her drøftes den forretningsmessige delen, utover det å spare norsk skatt, og dennes betydning i forhold til disposisjonen. Her kommer viktige argumenter for at det er lov å gjøre disposisjoner selv om dette medfører reduksjon i norsk skatt. Så lenge det er innenfor øvrig lovverk så skal ikke skatteloven sette begrensinger på forretningsdriften. I tredje punkt er det en vurdering av realiteten i disposisjonen. Her det tre forhold som etter mitt skjønn er viktige og som Høyesterett vurderer, det er ikke etablert noe nytt selskap for å få gjennomført disposisjonen¹⁴⁸, beregning av verdier er dokumentert og disposisjonen er gjennomført. Disse tre forholdene tilsier at det ikke er snakk om proforma «opplegg» for å spare skatt.

Den samlede vurderingen av disse tre vektlagte momentene gir det utfall at Høyesterett mener at disposisjonen ikke er en «omgåelse»¹⁴⁹.

¹⁴⁵ HR-2001-728-Rt-2002-456 (111-2002)-UTV-2002-639, s. 468

¹⁴⁶ HR-2001-728-Rt-2002-456 (111-2002)-UTV-2002-639, s. 469

¹⁴⁷ HR-2001-728-Rt-2002-456 (111-2002)-UTV-2002-639, s. 469

¹⁴⁸ Hydro Danmark var etablert og i drift i god tid før disposisjonen ble gjennomført.

¹⁴⁹ Her mener jeg Høyesterett bevisst benytter denne formuleringen for å presisere at dette ikke var et «skatte arrangement»

Høyesterett har i denne dommen fulgt grunnvilkåret og totalvurderingen slik disse vilkårene fremstår i dagens «To vilkårs-læren».

Senere har Høyesterett i Hex-dommen, Rt-2007-209 også kommet med noe om innholdet i totalvurderingen, se pkt 2.2, side 10. Dette er imidlertid en nokså upresis beskrivelse av innholdet i totalvurderingen.

Skatte ABC 2016/17

Skatte ABC'n har noe beskrivelse av temaet. Dette er noe spredt i boken. Også her vises det til at den ulovfestede gjennomskjæringen er utviklet gjennom rettspraksis

«Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen er utviklet gjennom rettspraksis. Spesielt er vilkåret knyttet til de forretningsmessige virkninger eller motiver noe ulikt utformet i ulike høyesterettsavgjørelser»¹⁵⁰. Det som er skrevet direkte om gjennomskjæring og som jeg mener er det mest relevante er;

«Hvorvidt det er grunnlag for å anvende reglene beror i stor grad på en helhetsvurdering av forholdene i den enkelte sak»¹⁵¹.

«Det må imidlertid alltid foretas en selvstendig vurdering av den enkelte sak. Selv om de faktiske forhold i en sak ligger nær opp til faktum i en annen sak som har vært avgjort av domstolene, kan den nye saken stille seg annerledes. Dette gjelder spesielt hvis det gjelder forsøk på å omgå andre skatteregler enn det som var tilfelle i den første saken»¹⁵².

Det som er interessant er at Skatte ABC viser til HRD i UTV 2006 1416 (Rt 2006 1232) (Telenor Eiendom Holding AS), som er en senere dom enn Hydro - Canada dommen, men her er det en snevrere begrunnelse enn det Høyesterett uttalte i Hydro - Canada dommen.

«- det må etter en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene

¹⁵⁰ Skatte-ABC 2016/17 s. 1181

¹⁵¹ Skatte-ABC 2016/17 s. 1181

¹⁵² Skatte-ABC 2016/17 s. 1181

for øvrig, være i strid med skattereglens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen (totalvurdering)»¹⁵³.

Det punktet som ikke er med er om handlingen fremstår som illojal. Det fremgår imidlertid videre i Skatte ABC at det er under totalvurderingen den forretningsmessige delen vurderes, etter mitt skjønn en lavere terskel til å gjennomføre gjennomskjæring enn det Høyesterett gjør.

«Selv om dette har vært hovedformålet, må det i tillegg foretas en slik totalvurdering, hvor skattyters formål om å spare skatt vurderes opp mot disposisjonens virkninger mv. og disposisjonens ikke-skattemessige formål»¹⁵⁴.

Det er egentlig ikke noe bidrag fra denne kilden som gir noe avklaring på vurderingen av ulovfestet gjennomskjæring enn at det er mer en formulering mot at det er viktig å vurdere den forretningsmessige virkningen, det må foretas en selvstendig vurdering av saken og at fakta i en sak må ligge meget nært opp mot fakta i annen sak for at denne saks løsning kan legges til grunn. annet enn det som fremkommer i Høyesterett

Litteratur

Se over under grunnvilkår og litteratur.

Oppsummering

Dette er den vurderingen det etter mitt skjønn er minst veiledning å hente fra Høyesterett og litteratur. Det er til dels veldig uklart hvor mye den forretningsmessige delen skal utgjøre før det kan sies at gjennomskjæring ikke kan finne sted. Bidraget her er lite. Det som er viktig er å finne den/de forretningsmessige forholdene og fremheve disse slik at disse kan vektes på en måte som gjør at gjennomskjæring ikke kan anvendes.

3 Rettspraksis

¹⁵³ Skatte-ABC 2016/17 s. 1181

¹⁵⁴ Skatte-ABC 2016/17 s. 1181

3.1 Innledning

Denne delen har jeg skilt ut da det som er skrevet over om vilkårene har tatt for seg ett og ett vilkår ønsker jeg her å undersøke nærmere Høyesteretts totalvurdering. Dommene mener jeg er representative i forhold til vurdering av lån - egenkapital (heretter i kapitlet EK)¹⁵⁵.

Det ble under pkt 2.3.1 beskrevet noen innflytelsesgrunnlag der det kan oppstå spørsmål om lån eller EK, i eksemplene under kommer noe av dette frem.

Valget av dommer er basert på å få beskrevet sentrale vurderinger i forhold til gjennomskjæring fra lån til EK i perioden 2007 - 2017.

Dom 1 Hvor stor egenkapital kan det forventes at låntager må ha før det er snakk om EK og ikke lån?

Dom 2 Må satsning i et nytt marked finansieres med EK eller kan det være lån?

Dom 3 Ved omorganisering av konsern, kan da unødig lån (rentefradrag) nektes?

Dom 4 Kan en mangel eller svakhet i en låneavtale endre lån til EK?

Alle dommene handler om endring av ligningen eller om den skal bestå ut fra skattyters innsendte skattedokumenter.

3.1.1 Dom 1; Statoil – Angola dommen

Dette er en skattemyndighetene mener det skal være et inntektstillegg til långiver (mor) i et konsern fordi det er gitt et rentefritt lån til datter. «Lånekapasiteten» var brukt opp ved vanlige lån. Gis det lån utover lånekapasitet, er dette da EK?

Kort om saken;

Statoil ASA (heretter forkortet SASA) hadde et datterselskap Statoil Angola AS (heretter SAA) som de eide 100%. Selskapet skulle drive med utforskning, utbygging, produksjon og omsetning av petroleum. Aksjekapitalen i SAA var NOK 100''. Den aktivitet som SAA drev ble etter hvert finansiert med lån fra Statoil Coordination Center (heretter SCC) og lån fra SASA. SCC var registret i Belgia (Belgia hadde fordelaktige skattemessige forhold på renteinntekter sammenlignet med Norge). Lånet fra SCC ble avtalt med markedsmessig rente,

¹⁵⁵ Jeg velger å bruke bokstavene EK selv om egenkapital kan bestå av så mangt. I skillet mellom lån eller EK Bruker Høyesterett egenkapital uten å spesifisere (klassifisere) denne i de dommene som omtales.

mens lånet fra SASA var rentefritt. For år 2000 og 2001 utgjorde lån fra SASA henholdsvis ca. NOK 218,9'' og NOK 7''. Skattemyndighetene mente at SASA ved ligningen for disse to årene skulle ha et inntektstillegg for lån gitt med rente lik null.

Det er flere momenter ved denne saken som er av betydning i forhold til å vurdere lån/EK.

Det er altså enighet om at lånet som var gitt fra SCC brukte opp til SAA med dette menes at ingen kommersiell kredittgiver ville ha gitt ytterlige lån til ASS¹⁵⁶. Det er derfor lånet som er gitt fra SASA til SAA, der det ikke er beregnet rente som er spørsmålet om det skal tillegges inntekt til SASA for «tapte renteinntekter».

Det er interessant å se hvordan SASA endrer anførselen fra og ha en prinsipal anførsel for Oslo tingrett, «Statoil ASA anførte prinsipalt at kapitaltilførselen til Statoil Angola reelt og skatterettslig måtte likestilles med egenkapital»¹⁵⁷, subsidiært, at dette var et lån, men at vilkårene i sktl § 13-1 ikke var oppfylt. Den prinsipale anførselen ble av SASA frafalt forut for ankebehandlingen i lagmannsretten.

Høyesterett går rett på transaksjoner mellom aksjeselskaper i konsern og viser til NOU 1996:3, jeg siterer bare deler, «Første ledd første punktum presiserer at slike transaksjoner skal være basert på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper»¹⁵⁸. Dette er det sentrale, dersom transaksjoner/disposisjoner avviker fra vanlige forretningsmessige vilkår så er åpningen for å kunne anvende sktl § 13-1 nær.

Høyesterett går gjennom armlengdeprinsippet og den endring som ble tatt inn i andre ledd og det nye fjerde ledd. Det blir drøftet litt rundt OECDs mønsterskatteavtale, men det kommer ingen klar veiledning rundt forståelse av OECDs retningslinjer¹⁵⁹.

¹⁵⁶ Det ses her bort fra særtilfeller eller der eier stiller kausjon mm

¹⁵⁷ Rt-2007-1025, avsnitt 12

¹⁵⁸ NOU 1996:3 sidene 192-193

¹⁵⁹ Det vises bare til hvor begrunnelsen for armlengdeprinsippet er, OECDs retningslinjer kapittel 1 avsnitt B punkt 1.7

Sentralt her er at det er ikke noe å sammenligne med (armlengdeprinsippet). Det er enighet om at SAA ikke ville få et kommersielt lån ut over det som de har hos SCC, hva skal det sammenlignes med?

Det som etter mitt skjønn er avgjørende i dommen og som er viktig videre er formuleringen «. Når dette er tilfellet, er bestemmelsen om rentefrihet ikke et resultat av interessefellesskapet mellom Statoil ASA og Statoil Angola, men forretningsmessig begrunnet»¹⁶⁰. Her faller et av vilkårene i sktl § 13-1. Høyesterett begrunner denne avgjørelsen i det som er skrevet i Finansdepartementets uttalelser¹⁶¹.

Det avgjørende i vurderingen Høyesterett gjør for om det er årsakssammenheng mellom gitt lån og inntektsreduksjon mellom at den ytelse som SASA har gitt til SAA ifht å kunne anvende sktl § 13-1 kommer i dommen avsnitt 45, «Når Statoil Angola har behov for lån utover det selskapet har finansiell evne til å forrente, skyldes det ikke interessefellesskap, men at selskapets egenkapital ikke er tilstrekkelig i forhold til selskapets aktivitet».

Det er i dommen beskrevet, «Såfremt det er forretningsmessig begrunnet å skille mellom långiverne, må det også skilles ved beskatningen»¹⁶². Det er altså den forretningsmessige begrunnelsen som skal legges til grunn ved vurdering om det er lån eller EK også skattemessig. Det blir ikke gitt noe klart svar fra Høyesterett på hvor stor EK bør være ifht lånekapasitet.

3.1.2 Dom 2; Telecomputing dommen

Dette er en sak¹⁶³ der det er en nysatsning innen et konsern innen nytt geografisk område. Denne satsningen ble betalt av konsernet og spørsmålet er om den likviditetsoverføringen, skal betegnes som lån eller egenkapital, og dermed direkte berører temaet lån – EK.

Kort om saken;

¹⁶⁰ Rt-2007-1025, avsnitt 44

¹⁶¹ Utv 1997 side 895, Utv 1995 side 1065

¹⁶² Rt-2007-1025, avsnitt 52

¹⁶³ Rt-2010-790 Telecomputing

Telecomputing AS (heretter TAS) er et holdingselskap i Telecomputing-konsernet, som fra 2010 kom på børsen og ble ASA (allmennaksjeselskap)¹⁶⁴. Konsernets virksomhet er drifting av datasystemer og konsulenttjenester over nett, driver i Norge, Sverige og Russland. Konsernet ønsket å etablere seg i Florida med selskapet Telecomputing Inc i USA (heretter TINC), med en EK på ca. NOK 80 (egenkapitalkravet for etablering av Inc i Florida på den tiden. Denne satsningen ble finansiert ved at TAS overførte midler til TINC. TAS likviditet for å kunne gjennomføre denne «støtten» ble finansiert gjennom en emisjon i det norske og utenlandske markedet som tilførte TAS ca. NOK 800¹⁶⁵. Da satsningen slo feil av flere årsaker førte TAS som de hadde bokført som lån som tap i sin ligning¹⁶⁵.

Det som er omtvistet kommer frem i dommen avsnitt 42, «Det som er omtvistet, er hvorvidt kapitaloverføringen skal anses som lån eller egenkapital». Den omtvistede delen utgjør ca. NOK 305¹⁶⁶, ved klassifisering som egenkapital så vil dette beløpet ikke til inntektsfradrag, det motsatte om det blir klassifisert som lån.

Jeg går rett til dommen avsnitt 54 og utover, dette fordi dommen i avsnitt 53 konkluderer med at ingen del av kapitaloverføringen skal anses som egenkapitaltilskudd og det er fra avsnitt 54 spørsmålet om klassifiseringen av kapitaloverføringen kan endres med hjemmel i sktl § 13-1. Høyesterett konstaterer bare at det foreligger interessefellesskap¹⁶⁶. Dommen viser også til at det foreligger en «velfundert forretningsmessig begrunnelse»¹⁶⁷, det er altså ikke noe proforma arrangement. For å argumentere for at valget av lån og ikke egenkapitaltilskudd viser Høyesterett til Ot.prp.nr.86 (1997-1998) Ny skattelov, side 75 og Rt-1940-598 at det «ikke er nok at det foreligger et interessefellesskap (deltakerinteresse)», men at dette også må ha «resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene». Det vises også til at dette er fulgt opp i Rt-2007-1025 Hydro-Canada dommen, se over.

¹⁶⁴ LOV-1997-06-04-44 Aksjeloven, LOV-1997-06-13-45 Allmennaksjeloven

¹⁶⁵ Jeg går ikke inn på den tekniske gjennomføringen som ikke er bestridd, saken gjelder om kapitaloverføringen må ansees som lån eller EK.

¹⁶⁶ Rt-2010-790, avsnitt 58

¹⁶⁷ Rt-2010-790, avsnitt 59

Så lenge det er en «velfundert forretningsmessig begrunnelse»¹⁶⁸, og ikke noe proforma arrangement som ligger til grunn så skal også dette legges til grunn skatterettslig.

Dommen presiserer tydelig at det er de forretningsmessige sidene som må vurderes og at det her er disse som er av betydning og ikke det skattemessige som ligger til grunn for valg av klassifisering.

Dommen konkluderer også med at det ikke er interessefellesskapet som har medført redusert skattemessig inntekt, men at det var satsningen på det amerikanske markedet som hadde mislykkes. Det er også av interesse hvor «liten» vekt Høyesterett her legger på formalitetene som grunnlag for gyldigheten¹⁶⁹

Dommen går på denne måten systematisk gjennom vilkårene i sktl § 13-1 første ledd og finner her at vilkårene for gjennomskjæring ikke foreligger. Dommen er også klar på at satsning på et nytt marked ikke må finansieres ved EK selv om det blir tynn kapitalisering. Det er også et moment ved denne dommen at skriftligheten ved avtale ikke er avgjørende, det er realitetsvurderingen.

3.1.3 Dom 3; IKEA dommen

Dette er en dom¹⁷⁰ som jeg mener avklarer anvendelsesområdet for sktl § 13-1 og som viser hvor ulovfestet rett kommer til anvendelse og hvilke vurderinger som gjøres ved bruk av ulovfestet rett i skatteretten.

Kort om saken;

Et internasjonalt konsern (IKEA) omorganiserte sin norske eiendomsportefølje. De fem eiendommene og to eiendomskontrakter lå i selskapet Ikea Handel og Eiendom AS (heretter IHE) som er en datter av Inga Pro Holding BV (nederlandsk eierselskap)¹⁷¹ (heretter IPH). IPH oppretter et selskap Ikea Holding Eiendom AS (heretter IEH) med syv underselskap, et for hver eiendom og de to eiendomskontraktene. Eiendommene og eiendomskontraktene ble

¹⁶⁸ Rt-2010-790, avsnitt 59

¹⁶⁹ Her er det spesielt manglende låneavtaler jeg sikter til

¹⁷⁰ HR-2017-2165-A, IKEA dommen

¹⁷¹ Årsaken til at Ikea har sin holding og «bank virksomhet» i Nederland er de skattemessige gunstige reglene på kapitalavkastning (renter mm).

utfisjonert fra IHE og inn i de syv enkelt selskapene som ligger under IHE. Aksjene i IHE ble så solgt fra IPH til IHE til regnskapsført inngangsverdi NOK 2 132 530¹⁷². Dette kan også kalles en utfisjonering med tilbakekjøp. Da det er brukt regnskapsmessig (skattemessig) kontinuitet¹⁷³ har omorganiseringen ikke utløst noen skatt for IHE. IHE finansierte kjøpet av IEH ved konserninternt lån. På dette lånet som er til markedsverdi er det beregnet rent som også er betalt.

Høyesteretts drøfter først om sktl § 13-1 kan anvendes til gjennomskjæring i denne saken. Dette gjøres ved å gå gjennom de tre kumulative vilkårene i første ledd, i dommen beskrevet som inntektsreduksjon, interessefellesskap og årsakssammenheng. Jeg nevner det som jeg mener er sentralt i dommen når det gjelder anvendelse av sktl § 13-1, dette er samlet i opplistingen i dommen avsnitt 58 og kan listes opp som følger;

- Reelt låneforhold
- Ikke tynn kapitalisering
- Rentebeløp er markedsmessig og betalt (fra IHE)

Da står vi igjen med inntekts- eller formues reduksjon i forbindelse med egenkapitaltransaksjoner ved omorganisering av foretak. Høyesterett drøfter her formuleringen i Ot.prpr.nr.26 (1980-1981) punkt 9.1 som klart gir en veiledning i forståelsen av inntekts- eller formues reduksjon;

«når en transaksjon - eller en samhandel totalt over tid - er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville ha vært i et uavhengig forhold. Måten dette er skjedd på er i prinsippet uten betydning. Det kan gjøres ved uriktig prisfastsetting på varer, tjenester eller andre ytelser, unaturlig høy lånefinansiering mv.».

I denne saken er det da spesielt ordene «samhandel over tid» og ordene etter siste komma som er av interesse, «unaturlig høy lånefinansiering». Gjennom disse formuleringene får vi ikke noe mer avklaring av hva «over tide» innebærer av tidshorisont og dette er viktig i forhold til

¹⁷² Eiendommene og eiendomskontraktene hadde en bokført verdi i IHE på ca. NOK 1”.

¹⁷³ I dommen avsnitt 8 står det «Fisjonen ble foretatt til såkalt regnskapsmessig kontinuitet». For å unngå eventuell gevinst beskatning må det være skattemessig kontinuitet, se også dommen avsnitt 99 «Bestemmelsen for at en slik omorganisering tillates gjennomført med skattemessig kontinuitet,....»

problemstillingen lån/EK, da begge disse som regel har et visst tidsperspektiv. Når det gjelder egenkapitaltransaksjoner kommer Høyesterett med en interessant formulering i avsnitt 79 i forhold til vedtatt utbytte blir «konvertert» til ansvarlig/aksjonær (lån fra aksjonær) lån.

Høyesterett sier;

«Dersom § 13-1 skal kunne anvendes i slike tilfeller, vil lojale og legitime disposisjoner som foretas i samsvar med aksjelovgivningen, i utgangspunktet bli rammet av bestemmelsen. Den sammenligningen som skjønnet etter § 13-1 tredje ledd legger opp til, vil også by på problemer i slike tilfeller. Grensen mot disposisjoner som likevel må tillates, vil derfor bli vanskelig - for ikke å si umulig - å trekke under § 13-1».

Det vises også her til NOU 2016:5 side 68, jeg siterer bare deler av det som er tatt inn i dommen, men dette mener jeg er det viktigste for vurderingen lån/EK, «mens det ikke blir noe spørsmål om transaksjonens ikke-skatterettslige egenverdi, skattyters formål, grad av strid mot skattereglenes formål»¹⁷⁴. Igjen fokuserer etter mitt skjønn på transaksjonens egenverdi utover det skatterettslige.

Sentralt i dommen er «Mitt syn er at § 13-1 ikke kommer til anvendelse der disposisjonsrekken omfatter reelle egenkapitaldisposisjoner som lovlig foretas etter norsk aksjelovgivning»¹⁷⁵. Dette viser at det er lov å gjøre omorganiseringer som også får «gunstige» skattemessige konsekvenser uten at skattemyndighetene kan anvende sktl § 13-1.

Høyesterett går så over til drøfting av om fradrag kan nektes etter den ulovfestede rett.

Her drøftes først grunnvilkåret, det er en lengre drøftelse av partenes anførsler. Høyesterett kommer til at grunnvilkåret er oppfylt da retten mener det siste leddet med tilbake salg og ikke tinginnskudd er et unødvendig ledd.

Det er som er av interesse her er, skal et enkelt ledd i en transaksjonsrekke kunne vurderes for seg. Dette gir Høyesterett svar på i denne dommen¹⁷⁶, «..., likevel bedømmes under gjennomskjæringsnormen dersom de er unødvendige ledd på veien mot å oppfylle dette

¹⁷⁴ HR-2016-2165, avsnitt 79, NOU 2016:5 side 68

¹⁷⁵ HR-2016-2165, avsnitt 81

¹⁷⁶ HR-2016-2165, avsnitt 91, stor likhet her med Rt-2004-1331 Aker Maritime avsnitt 52.

formålet,». Tilbake salg med opptak av lån blir ansett som unødvendig. Hele denne operasjonen kunne vært gjennomført uten at IHE hadde lånefinansiert «tilbake» kjøpet.

Høyesterett foretar deretter en totalvurdering. Her trekkes Ot. Prp.nr.71 (1995-1996) punkt 2.3.5.4 frem, «Det heter at omorganiseringer «som i hovedsak er skattemessig motivert bør derfor ikke komme inn under skattefritaket». Det foretas en liten drøftelse av, kanskje etter mitt skjønn et viktig moment for IKEA, ønsket om å vise virkelig verdi i regnskapene¹⁷⁷.

Høyesterett konkluderer dermed at anken forkastes, IKEA vinner ikke frem. Det er verdt å merke seg at saksomkostninger ikke tilkjennes, med forankring i spørsmål knyttet til sktl § 123-1. Her er Høyesterett etter mitt skjønn klar på at unødige «ledd» i en omorganisering som kun fører til en gunstig skatteposisjon gir grunn for omstøtelse.

3.1.4 Dom 4; Rauma dommen

Kort om saken;

Saken dreier seg om Rauma Energi AS (heretter RE) skal få skattemessig fradrag for renter på et lån gitt av Rauma kommunen (heretter RK), som er 100% eier av kraftselskapet. Lånet har blitt til ved å konvertere et ekstra utbytte¹⁷⁸ fra 2001 og nedskrivning av overkursfond¹⁷⁹.

Dette betyr at det er omklassifisert fra utbytte og overkursfond til ansvarlig lån fra aksjonær. Selskapet ble ikke tilført «frisk» kapital i form av likvider/pengeoverføring fra aksjonær (RK). Det ble beregnet rente på lånet som RK har gitt til RE, denne ble ført i ligningen for RE som fradragsberettiget¹⁸⁰. Renteinntekten er ikke skattepliktig for kommunen¹⁸¹.

Til grunn for renteberegningen ligger en låneavtale mellom RK og RE, denne er sentral i vurderingen om kapitaltilførselen skal behandles som lån eller egenkapital.

¹⁷⁷ Det er svært strenge regler for å gjennomføre regnskapsmessige oppskrivninger (i saken, en umulighet) fra bokført verdi til virkelig verdi

¹⁷⁸ Det er ikke beskrevet i dommen, men det forutsettes at utbyttet er lovlig utdelt jf. aksjeloven

¹⁷⁹ Overkursfond er klassifisert som egenkapital

¹⁸⁰ Sktl § 6-40 første ledd

¹⁸¹ Sktl § 2-30 første ledd bokstav c

Høyesterett viser i sin drøftelse til Ot.prp.nr.1 (2001-2002) kap. 13.3 og de momentene som der er nevnt ved klassifisering av kapital skattemessig som lån eller egenkapital, disse er;

- Foreligger det en plikt for selskapet til å tilbakebetale kapitalen
- Er kapitalen rentebærende eller er avkastningen overskuddsavhengig
- Kapitalens prioritet ved insolvens eller likvidasjon
- Hvorvidt kapitalen kan benyttes til dekning av løpende tap
- Medfører innskudd av kapital innflytelse over selskapet
- Kapitalens formelle status og behandling

Disse momentene gjennomgås av Høyesterett og det blir vist til Telecomputing dommen avsnitt 44 (se over) for en beskrivelse av forskjellen mellom lån og egenkapital.

Høyesterett har etter mitt skjønn i denne dommen forlatt Telecomputing dommen, der skriftlighet ikke er et gyldighetskrav. I Rauma dommen er det låneavtalens utforming som er det avgjørende og ikke nødvendigvis realiteten. Som det blir skrevet i dommen avsnitt 71, «Av størst betydning for mitt syn er at kommunen har frasagt seg retten til å kreve tilbakebetaling av kapitalen så lenge kommunen er eier av selskapet».

Ville det være bedre å ikke ha en låneavtale (delvis Telecomputing), enn å ha en dårlig/upresis avtale for den skattemessige klassifiseringen? Det vil etter mitt skjønn etter Rauma dommen klart være av betydning å ha en «god» avtale der det er låneforhold som inneholder alle de momentene som er listet opp i Ot.prp.nr1 (2000-2001) kap 13.1.

3.2 Sammendrag

Dommene viser hvordan Høyesterett vurderer vilkårene i de enkelte dommene. Det fremkommer nokså klart hva som vektlegges ved vurderingene. Sentrale begrep er forretningsmessig hensikt, unødig transaksjon, låneavtaler (skriftlighet) og markedsendring. Dom tre og fire gir skattemyndighetene medhold, de to andre ikke. Dom tre og fire viser at unødige transaksjoner ikke aksepteres og dom fire at låneavtale (og innhold av denne) er viktig for å unngå gjennomskjæring. Dommene er representative for hvordan Høyesterett vurderer vilkårene i forhold til å anvende gjennomskjæring.

Ved gjennomgang av Høyesterettsdommer for oppgaven konstaterer jeg at det er et stort antall dommer der det er disens. Dette sier mye om vanskeligheten ved vurdering av gjennomskjæring. Det viser også etter mitt skjønn mangelen på veiledning innen skattemessig gjennomskjæring fra Høyesterett, da spesielt på ulovfestet.

3.3 Oppsummering / sammendrag

Opgaven har vist den historiske utviklingen ved skattemessig gjennomskjæring både for lovfestet og ulovfestet.

Ved gjennomgangen av rettskildene for de tre kumulative vilkårene i sktl § 13-1 er det vist sentrale vurderingskriterier, se nærmere under oppsummering på det enkelte vilkår.

For den ulovfestede gjennomskjæring er sentrale vurderingskriterier ved vurderinger av vilkåret gjennomgått. Det er usikkerhet om størrelsen av forretningsmessig forankring før gjennomskjæring kan anvendes, se oppsummeringen under pkt 2.4.1. Gjennomgangen av totalvurderingen viser at det er lite veiledning å hente i rettskildene. Her også er det graden av «ikke skattemessige» forhold som er sentrale, men lite avklarende i forhold til størrelsen på den «ikke skattemessige» delen av transaksjonen/e, se oppsummering pkt 2.4.2.

Kapittel tre viser Høyesterett sine vurderinger i fire ulike dommer av vilkårene for anvendelse av gjennomskjæring. Sentralt er vurdering av den forretningsmessige delen av transaksjonen/e. Jeg vil fremheve viktigheten av å unngå unødige transaksjonsledd i en transaksjonsrekke. Skriftlighet ved låneavtaler er også viktig. Ved omorganiseringer må det være en forretningsmessig forankring for å unngå gjennomskjæring.

Jeg tror vi vil få se en del endring i vurderingen av armlengdeprinsippet som er tilpasset OECDs retningslinjer og anbefalte metoder. Arbeidet som OECD har gjort gjennom utarbeidelsen av BEPS¹⁸², tror jeg vil få konsekvenser for hvordan gjennomskjæringsadgangen kan benyttes¹⁸³. Det er flere store selskap som allerede har tilpasset seg disse (ut fra dagens tolkning).

¹⁸² Based Erosion and Profit Shifting, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

¹⁸³ Det ble avsagt en dom i Oslo tingrett, lagt ut i Lovdata 06.12.17, TOSLO-2014-2017-78, som eksempel

Kildeliste

Lover/forskrifter;

LOV-1814-05-17, Grunnlova

LOV-1911-08-18-8, Lov om skatt og formue (opphevet)

LOV-1980-06-13-24, Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven, opphevet)

LOV- 1981-05-29-29, Lov om endring i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (endringslov til skatteloven)

LOV-1997-06-04-44 Aksjeloven

LOV-1997-06-13-45 Allmennaksjeloven

LOV-1998-07-17-56, Lov om årsregnskap

LOV-1999-03-26-14, Lov om skatt og formue

LOV-2004-11-19-73, Bokføringsloven

LOV-2007-06-29-72, Endringslov til skatteloven

LOV-2016-05-27-14, Lov om skatteforvaltning

FOR-2007-12-07-1369, Forskrift om dokumentasjon av prisfastsetting kontrollerte transaksjoner og overføringer

FOR-2013-12-20-1682, Forskrift om land-for-land rapportering

Forarbeider;

Ot.prp.nr 26 (1980-1981) Om lov om endring i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt og formue

Ot.prp.nr 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992

Ot.prp.nr 86 (1997-1998) Ny skattelov

Ot.prp.nr.1 (2001-2002) Skatte- og avgiftsopplegget 2002 - lovendring

Ot.prp.nr 62 (2006-2007) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)

Prop.38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltningen

NOU 1996:3 Ny aksjelovgivning

NOU 2014:13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

NOU 2016:5 Omgåelsesreglene i skatteretten

Dommer;

Høyesterett

Rt-1925-363

Rt-1961-1195 Kollberg

Rt-1966-1189 Vestlandske Vassdrag - dommen

Rt-1976-302 Astrup – dommen

Rt-2001-1265, Agip - dommen

Rt-2002-456, Hydro-Canada – dommen

Rt-2003-536, Storhaugen Invest AS – dommen

Rt-2004-1331 Aker Maritime

Rt-2007-209, Hex - dommen

Rt-2007-1025, Statoil-Angola - dommen

Rt-2010 -790, Telecomputing - dommen

Rt-2012-1025, Norland – aksjeverdi

Rt-2014-614, Elysee AS - dommen

Rt-2016-2165, IKEA - dommen

HR-2017-350-A, Rauma – dommen

Lagmannsretten

LB-2003-11771, Scribona - dommen

LB-2014-19122 – UTV-2015-1224 Canica AS

Litteratur;

Bettina Banoun, Omgåelse av skattereglene, 2003

Magnus Aarbakke, Skatt på inntekt, 4. utg 1990.

Einar Harboe, Skattemessig gjennomskjæring, 1. utg 2012

Ole Gjems-Onstad, Praktisk internasjonal skatterett og internprising, 1. utg 2013

Ole Gjems-Onstad, Sanaz Ormaz Ferdowsi, Benn Folkvord og Eivind Furuset, Norsk Bedrifts-skatterett, 9. utg 2015

Arthur J. Brudvik, Skatterett for næringsdrivende, 40. utg 2017

Fredrik Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utg 2014

Nils Nygård, Rettsgrunnlag og standpunkt, 2. utg 2004

Torstein Eckoff, Rettskildelære, 5.utg 2000

Kåre H Kvisli, Innføring i skatteretten, 1962

Skatte – ABC 2016/17

Uttalelser / standarder

- Bindende forhåndsuttalelse (BFU) 25/14, avgitt 07.11.2014

- IFRS, International Financial Reporting Standards. Internasjonale regnskapsstandarder.
- OECD-Model Tax Convention on Income and on Capital 2014;
<http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>
- OECDs retningslinjer;
https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/ud/vedlegg/handelspolitikk/oecd/kontaktpunktet/oecd_retningslinjer_no.pdf
- UTV-1968-767, Kjell Woldseth, Ligningsmyndighetene og domstolene, UTV. 1968 s. 767
- UTV-1996-1147, uttalelse fra Finansdepartementet til likningskontor, «Skatteloven § 54 første ledd anvendt på forhold aksjonærselskap».
- UTV-1997-895, uttalelse fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet, «Skattemessig behandling av rentefrie lån ytet til datterselskap».
- Rt. 2014 s. 614 (Elysée) om uttaks- og utbyttebeskatning – Skattedirektoratets doms kommentar, publisert 03.11.2014
- RETNINGSLINJER FOR INTERNPRISING FOR FLERNASJONALE FORETAK OG SKATTEMYNDIGHETER,
(https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/rapporter/internprising_oecd.pdf?id=2216227)
- UTV 1995 side 1065, uttalelse fra Finansdepartementet
- Skatteavtaler; <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

Elektroniske databaser og søkeverktøy

Lovdata; lovdata.no

Skatteetaten BFU;

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/?lsxsb=Avgitt+dato>

OECD; <http://www.oecd.org>

OECD, BEPS; <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>